

## **ΤΙΤΛΟΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

**“Φοροδιαφυγή και καταπολέμηση απάτης στο  
ενδοκοινοτικό ΦΠΑ”**

**Ον/μο φοιτητή: ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΔΗΜ. ΓΑΤΣΟΥΝΙΑΣ**

**Επιβλέπων: ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ ΕΛΕΝΗ ΒΡΕΝΤΖΟΥ**

**ΒΟΛΟΣ 2020**

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ΕΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑΣ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	7
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΠΤΙΣΗ – ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....</b>	<b>10</b>
1.1 Ποροικονομία.....	10
1.2 Φοροδιαφυγή.....	11
1.3 Σχέση φοροδιαφυγής και ποροικονομίας.....	12
1.4 Φόρος προστιθέμενης αξίας.....	12
1.5 Ενδοκοινοτικός ΦΠΑ.....	14
1.6 Ενδοκοινοτικές συναλλαγές.....	16
1.7 Τρόπος φορολόγησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών.....	18
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> ΑΠΑΤΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥ ΦΠΑ.....</b>	<b>20</b>
2.1 Προόμιο.....	20
2.2 Γενικά χαρακτηριστικά.....	21
2.3 Απάτη ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.....	24
2.4 Απάτη τύπου Κορουζέλ.....	28
2.5 Offshore και τριγωνικές συναλλαγές.....	33
2.6 Κίνητρα και πρόστιμα.....	36
2.7 Συνέπεια απάτης.....	38
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ - ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ.....</b>	<b>41</b>
3.1 Πληροφορίες σχετικά με το ιστορικό και το γενικό πλαίσιο.....	41
3.2 Το έλλειμμα ΦΠΑ (VAT Gap) στα κράτη-μέλη της Ε.Ε.....	44
3.3 Στατιστικά δεδομένα.....	50
3.4 Μελέτη περιπτώσεων – παραδείγματα φοροδιαφυγής.....	53
3.5 Η περίπτωση της Ολλανδικής Twoh International.....	60



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η πρώτη εμφάνιση διαφορετικών ειδών φορολογίας σε κρατικό επίπεδο έδωσαν το έναυσμα για την ύπαρξη φαινομένων φοροδιαφυγής. Η βασικότερη εκδήλωση της εν λόγω τάσης αποτέλεσε και αποτελεί μέχρι και τη σημερινή εποχή μια προσπάθεια των συναλλασσομένων για εντοπισμό διαφορετικών νομικών είτε ακόμα και άνομων σχημάτων τα οποία να τους απαλλάσσουν είτε να τους ελαφρύνουν από τα φορολογικά βάρη.

Η σύγχρονη εποχή αποτελεί μια ιδιαίτερα δύσκολη περίοδο λόγω της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής ύφεσης η οποία από το 2008 μέχρι και σήμερα μαστίζει οικονομίες αρκετών χωρών, όπως και η δική μας. Η έλλειψη ρευστότητας στην αγορά, οι συνεχείς ανατιμήσεις καθώς επίσης και η οριοθέτηση φοροεισπρακτικών νομοθετικών πλαισίων έχει ωθήσει κυρίως τους επαγγελματίες της χώρας μας στη φοροδιαφυγή, με κυριότερο στόχο τους να είναι η επιβίωση έναντι των ανταγωνιστών.

Το φαινόμενο της απάτης στις σύγχρονες εταιρίες και οργανισμούς και ειδικότερα η καταπολέμηση απάτης στο ενδοκοινοτικό ΦΠΑ, που αποτελεί και το πεδίο μελέτης μας, έχει αναπτύξει μεγάλο ενδιαφέρον από τη χρηματοοικονομική κοινότητα, τους επενδυτές καθώς επίσης και τους νομοθέτες, εξαιτίας των συνεπειών της αποφυγής της φορολογίας τόσο στις υγιείς και συνεπείς εταιρίες όσο και στους ίδιους τους καταναλωτές.

Σε διεθνές επίπεδο έχει δημιουργηθεί μια εξειδικευμένη επιτροπή με συμβουλευτικά και όχι νομοθετικά καθήκοντα. Στη χώρα μας, από την άλλη πλευρά, το θέμα της απάτης του ΦΠΑ είναι ζωτικής σημασίας, που έχει έρθει στο προσκήνιο του δημόσιου ενδιαφέροντος ως επί το πλείστον σε συνδυασμό με την ανοδική τάση των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας καθώς επίσης και την αισθητή ελάττωση των μισθών και των συντάξεων της τελευταίας δεκαετίας.

## **ABSTRACT**

The first appearance of different types of taxation at the state level triggered the phenomenon of tax evasion. The most important manifestation of this trend has been and is, up to the present time, an attempt by traders to identify different legal or even lawless forms that would relieve them or ease them from tax burdens.

The modern era is a particularly difficult period due to the global financial downturn, which has been spreading the economies of several countries since 2008, as well as ours. The lack of liquidity in the market, the continuous appreciation as well as the demarcation of tax-deductible legislative frameworks have mainly prompted our country's tax evasion professionals, whose main objective is to survive against competitors.

The phenomenon of fraud in modern companies and organizations, and in particular the fight against intra-Community VAT fraud, which is our field of study, has also been of great interest to the financial community, investors and legislators because of the consequences of tax avoidance both to healthy and consistent companies and to consumers themselves.

At international level, a specialized committee has been created with advisory and not legislative tasks. In our country, on the other hand, the issue of VAT fraud is of vital importance, which has come to the forefront of public interest, largely in combination with the upward trend of value-added tax rates, as well as a marked reduction in wages and pensions of the last decade.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η συγκεκριμένη μελέτη αφορά τη διπλωματική μου εργασία στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών «Λογιστική και Ελεγκτική» του τμήματος Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας σε συνεργασία με το Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΤΕΙ Θεσσαλίας και έχει ως βασικό αντικείμενο την φοροδιαφυγή και την καταπολέμηση απάτης στο ενδοκοινοτικό ΦΠΑ.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εφαρμόστηκε στην Ελλάδα στις αρχές του '87 με το νομοθετικό πλαίσιο 1642 που ισχύει στη χώρα μας από την περίοδο του '86. Μετέπειτα, το συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με διάφορα άλλα νομοθετικά πλαίσια, όπως ήταν το 2859 που θεσπίστηκε την περίοδο του 2000, όπου κωδικοποιήθηκαν οι τότε ισχύουσες διατάξεις σε ενιαίο κείμενο. Στην εν λόγω κωδικοποίηση έως και τη σημερινή εποχή έχουν επέλθει αρκετές και διαφορετικές τροποποιήσεις και σημαντικές συμπληρώσεις.

Η απάτη στο πεδίο του ΦΠΑ, προσλαμβάνει διαφοροποιημένα είδη εντός των χωρών μελών και κυμαίνεται από την παράλληλη αγορά μέχρι τις παράνομες επιστροφές και παράνομες εκπτώσεις ΦΠΑ. Ένα τυπικό είδος αυτής της μορφής σε διακρατικό επίπεδο, μια απάτη που καλείται εξαφανισμένου εμπόρου είτε απάτη καρουζέλ, υφίσταται στην περίπτωση στην οποία συναλλαγές εντός μιας χώρας μέλους (επί των οποίων επιβάλλεται ΦΠΑ) συνδυάζονται με ενδοκοινοτικές συναλλαγές (στις οποίες δεν χρεώνεται η συγκεκριμένη φορολογία μεταξύ των αντισυμβαλλομένων) στο πλαίσιο απάτης.

Η απάτη αυτής της μορφής αποτελεί ένα σημαντικό εμπόδιο για την ομαλή δράση της ενιαίας αγοράς. Έχει καθοριστικές συνέπειες στον ανταγωνισμό, ελαττώνει αισθητά τα φορολογικά έσοδα των χωρών μελών και επιφέρει καθοριστικές επιρροές και επιδράσεις που είναι αρνητικές για τους ίδιους τους πόρους της ΕΕ. Ακόμα, αναπτύσσει πιο επαχθείς υποχρεώσεις για νόμιμες εταιρίες και οργανισμούς.

Τα μεγέθη και η ανοδική τάση μιας τέτοιας απάτης έχουν δείξει τη μερική ανεπάρκεια των εθνικών συστημάτων ελέγχου, την έλλειψη αποδοτικών ρυθμιστικών συστημάτων καθώς επίσης και την αισθητή απουσία κοινής πολιτικής με κυριότερο στόχο την αντιμετώπιση της συγκεκριμένης απάτης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η εν λόγω απάτη έχει απλή μορφή (όπως για παράδειγμα απάτη ενδοκοινοτικών αγορών, πλασματικές

ενδοκοινοτικές παραδόσεις κλπ) ενώ σε άλλες έχει να κάνει με διαδοχικές πωλήσεις, κυκλική κίνηση των προϊόντων κλπ είτε υφίστανται περισσότερο πολύπλοκα είδη απάτης (όπως είναι για παράδειγμα η απάτη στο πλαίσιο της τελωνειακής δράσης κλπ).

Τα τελευταία χρόνια, παρά το γεγονός πως η φορολογική διοίκηση, οι φορολογικοί έλεγχοι καθώς επίσης και η είσπραξη των φόρων βρίσκονται στα χέρια των χωρών μελών, η ΕΕ είναι επιφορτισμένη με την ενθάρρυνση και τη διευκόλυνση της συνεργασίας μεταξύ των χωρών μελών, με κυριότερο στόχο να εξασφαλιστεί η ομαλή δράση της εσωτερικής αγοράς. Η φοροδιαφυγή υπονομεύει τη σωστή δράση αυτής της αγοράς στο μέτρο που οδηγεί σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ αυτών οι οποίοι καταβάλλουν φόρους και αυτών που φοροδιαφεύγουν.

Η συγκεκριμένη διπλωματική εργασία έχει σαν βασικότερο στόχο να αναλυθούν βασικές έννοιες που έχουν άμεση σχέση με την εξαπάτηση, τη φοροδιαφυγή, την παραοικονομία, τις συναλλαγές και τη φορολογία. Στην εν λόγω εργασία κατανοείται καλύτερα, μέσω παραδειγμάτων – πραγματικά γεγονότα, η μέθοδος της απάτης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ενώ παρουσιάζονται τα βασικότερα μέσα καταπολέμησης του συγκεκριμένου φαινομένου.

Στο 1ο κεφάλαιο αυτής της εργασίας θα μελετήσουμε την παραοικονομία και τη φοροδιαφυγή στη χώρα μας και θα παρουσιάσουμε μερικά γενικά στοιχεία του ΦΠΑ, στο 2ο κεφάλαιο θα μελετήσουμε την απάτη ενδοκοινοτικού ΦΠΑ, στο 3ο κεφάλαιο θα εξετάσουμε πραγματικές περιπτώσεις απάτης σε εθνικό και διεθνές επίπεδο, ενώ στο 4ο και τελευταίο κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε τους τρόπους αντιμετώπισης.

## ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑΣ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Η απάτη και η φοροδιαφυγή είναι καταστάσεις, οι οποίες ακμάζουν ολοένα και περισσότερο στις σύγχρονες κοινωνίες. Με το ξέσπασμα της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής ύφεσης στη χώρα μας και την πίεση στις εταιρίες και τους οργανισμούς για επιβίωση ανάμεσα σε αρκετούς ανταγωνιστές, η φορολογία αποτέλεσε ένα καθοριστικό ζήτημα, αναπτύσσοντας αρκετά και διαφορετικά ζητήματα ανέντιμων και μη νόμιμων χρηματοοικονομικών ενεργειών (Καρακώστα, 2018).

Πρώτα από όλα είναι σημαντικό να επισημανθεί πως ο όρος της χρηματοοικονομικής δράσης που δεν καταγράφεται γιατί την αποκρύπτουν εκείνοι οι οποίοι τη διεξάγουν ή γιατί οι στατιστικές υπηρεσίες δεν διαθέτουν την κατάλληλη ως προς αυτό οργάνωση, παρουσιάζεται στη διεθνή οικονομική ορολογία με πολλούς και διαφορετικούς ορισμούς. Στη χώρα μας, η πιο διαδεδομένη ορολογία είναι η έννοια της παραοικονομίας, προκειμένου να αποδώσει την έννοια της παραβίασης της εννόμου τάξεως των καθιερωμένων κανονισμών δράσεως της σύγχρονης οικονομίας (Βαβούρας και Μανωλάς, 2004).

Η φοροδιαφυγή δεν έχει σχέση με την παραοικονομία παρά το γεγονός πως σε αρκετές περιπτώσεις αυτοί οι δυο όροι ταυτίζονται, οδηγώντας σε συμπεράσματα τα οποία δεν είναι ακριβή. Ένα τμήμα της πρώτης έννοιας έχει άμεση σχέση με την δεύτερη, που οριοθετείται σαν το σύνολο της χρηματοοικονομικής δράσης η οποία δεν καταγράφεται στους εθνικούς λογαριασμούς, παρόλο που κανονικά θα έπρεπε (Τάτσος, 2001).

Όπως προαναφέρθηκε πολλές φορές εντοπίζεται σημαντική σύγχυση ανάμεσα σε αυτές τις δυο σημαντικές έννοιες. Αυτό το οποίο είναι σημαντικό να γνωρίζουμε είναι πως οι δυο αυτές έννοιες δεν παρουσιάζουν καμία ταύτιση αφού η παραοικονομία τις περισσότερες φορές συνεπάγεται της φοροδιαφυγής, κυρίως των άμεσων φορολογιών, αλλά η ύπαρξη της φοροδιαφυγής δεν έχει σαν βασικό κριτήριο πάντα την ύπαρξη της παραοικονομίας. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, επομένως, αφορά το σύνολο και η παραοικονομία αποτελεί ένα υπό-σύνολο (Βαβούρας και Μανωλάς, 2004).

Η δράση της παραοικονομίας αποτελεί πιθανόν το βασικότερο γνώρισμα της εθνικής μας οικονομίας σε σχέση με εκείνες άλλων χωρών μελών της ΕΕ, λόγω κατά κύριο λόγο της τεράστιας έκτασης που έχει λάβει. Το συγκεκριμένο φαινόμενο που περιέχει και τη



φοροδιαφυγή, είναι ο κυριότερος λόγος που παίζει καθοριστικό ρόλο στα υψηλά δημόσια ελλείμματα (Αθανασάκη, 2018).

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) αποτελεί έναν έμμεσο φόρο κατανάλωσης, ο οποίος επιβάλλεται πάνω στις παραδόσεις προϊόντων και παροχή υπηρεσιών, αλλά και πάνω στις εισαγωγές προϊόντων και υπηρεσιών που θεσπίστηκε στη χώρα μας το 1990 με το νομοθετικό πλαίσιο 246 και είχε σαν συνέπεια την εφαρμογή της συγκεκριμένης φορολογίας 2 χρόνια αργότερα, με φορολογικό συντελεστή που ανερχόταν στο 5% (Τάχος, 2008).

Σε επίπεδο κρατών-μελών της Ευρώπης οι συναλλαγές ανάμεσα σε εταιρίες και οργανισμούς είναι εκείνες που υλοποιούνται ανάμεσα σε 2 υποκείμενα στο ΦΠΑ επιχειρήσεων που δρουν σε διαφορετικές χώρες μέλη της ΕΕ (ενδοκοινοτικές συναλλαγές). Επίσης, είναι δυνατόν να υφίστανται συναλλαγές ανάμεσα σε πρόσωπα είτε ακόμα και εταιρίες των χωρών μελών αλλά ένας εξ αυτών των συναλλασσόμενων να μην είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ (Σγουρινάκης και Μιχελινάκης, 2011).

Η απάτη στο ΦΠΑ περιέχει διαφοροποιημένα είδη μεταξύ των χωρών μελών, που κυμαίνονται από τη μαύρη οικονομία μέχρι και την εσωτερική απάτη και προκαλείται από τις μη ακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ, την έκπτωση πλασματικών ποσών ΦΠΑ εισροών κλπ. Έρευνες αναφέρουν πως υφίστανται διαφοροποιημένες μορφές απάτης και στο ενδοκοινοτικό ΦΠΑ, όπως είναι για παράδειγμα η απάτη του εξαφανισμένου εμπορεύματος, οι εικονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις, η έκδοση εικονικών τιμολογίων, η κατάχρηση των τριγωνικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών, η κατάχρηση του ειδικού καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους καθώς επίσης και η κατάχρηση της τελωνειακής δράσης (Φλώρος, 2005).

Τα πιο καθοριστικά είδη αυτών των σχημάτων αναφέρονται διεθνώς σαν απάτες τύπου καρουζέλ και contra trading. Δυο είδη που αναφέρονται λεπτομερώς και σε επόμενες ενότητες αυτής της εργασίας. Συμπερασματικά είναι εφικτό να ειπωθεί πως η απώλεια των εισροών αυτής της μορφής η οποία προέρχεται κυρίως από τη μη είσπραξη του ΦΠΑ και το φαινόμενο της απάτης είναι μεγάλη (Sarnowski and Selera, 2019).

Κράτη όπως το δικό μας, δηλαδή κράτη τα οποία είναι σε μακροχρόνια χρηματοοικονομική ύφεση, οι δανειστές τα αναγκάζουν να αυξάνουν συνεχώς του συντελεστές της φορολογίας τους, στην περίπτωση στην οποία οι γειτονικές χώρες, όπως και αρκετοί εκ των εταίρων τους ελαττώνουν αισθητά τους φόρους, ασκώντας παράλληλα μια

στρατηγική που επιτρέπει τη νόμιμη φοροδιαφυγή στις πολυεθνικές επιχειρήσεις (Πουσκούλα-Γεωργούση, 2018).

Έρευνες αναφέρουν πως ποσοστό σχεδόν 12% του συνολικού ποσού ΦΠΑ, που θα μπορούσε να εισπραχθεί, διαρρέει. Με δεδομένη τη διεθνοποίηση της οικονομίας καθώς επίσης και τη ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας, γίνεται εύκολα αντιληπτό πως οι μεμονωμένες εθνικές ενέργειες με κυριότερο στόχο την καταπολέμηση αυτών των καταστάσεων δεν θα έχουν αποτέλεσμα (Lamensch, 2018).

Σε κάθε περίπτωση, είναι σημαντικό να γνωρίζουμε πως η τακτική αντιμετώπισης αυτών των φαινομένων είναι ζωτικής σημασίας να περιέχει τη διάθεση των κατάλληλων μέσων καθώς επίσης και την κατάλληλη ενημέρωση στους νόμιμους ελεγκτές, με βασικότερο στόχο να έχουν τη δυνατότητα να ανταποκριθούν πλήρως στην ανίχνευση παρόμοιων φαινομένων απάτης και φοροδιαφυγής (Directorate General Taxation and Customs Union, 2017).

Η κοινοτική προσέγγιση και η αισθητή βελτίωση της συνεργασίας ανάμεσα στις χώρες μέλη της ΕΕ είναι σημαντική, με κυριότερο στόχο να υπάρξει μια καθοριστική λύση. Όλα τα προγράμματα δημοσιονομικής εξυγίανσης είτε προσαρμογής, από αυτά τα οποία πραγματοποιούνται στη σύγχρονη εποχή σε διεθνές και εθνικό επίπεδο, κινδυνεύουν να αποτύχουν στην περίπτωση που περιοριστούν σε ζητήματα εισπρακτικά, μη υιοθετώντας συλλογικές λύσεις, με την έννοια της κοινής δράσης, που έχουν τη δυναμική να προσεγγίζουν θέματα σε όλες τις προεκτάσεις τους (European Commission -b, 2018).

# 1<sup>ο</sup> ΚΕΦΑΛΑΙΟ

## ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ – ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

### *1.1 Παραοικονομία*

Η παραοικονομική δράση αφορά την κυριότερη ιδιαιτερότητα της οικονομίας της χώρας μας συγκριτικά με εκείνες των άλλων χωρών μελών της ΕΕ, ως επί το πλείστον εξαιτίας της τεράστιας έκτασης που έχει λάβει, κυρίως τα τελευταία χρόνια. Η δράση αυτής της μορφής στη χώρα μας σε συνδυασμό με την έννοια της φοροδιαφυγής, που θα παρουσιάσουμε παρακάτω, έχουν παίξει καθοριστικό ρόλο στα υψηλά δημόσια ελλείμματα.

Η παραοικονομία στη χώρα μας βρίσκεται κατά κύριο λόγο σε εισροές, οι οποίες δεν δηλώνονται στις φορολογικές αρχές ενώ αποκτώνται νόμιμα (όπως για παράδειγμα εισροές από δεύτερη δουλειά κλπ), προκαλώντας αντίστοιχη εκτεταμένη φοροδιαφυγή και εισφοροδιαφυγή από παράνομες δράσεις (όπως για παράδειγμα λαθρεμπόριο, τοκογλυφία κλπ), παραεμπόριο, μαύρο χρήμα κλπ είτε από εισροές από δράσεις εκτός μηχανισμού αγοράς (όπως για παράδειγμα συμβαίνει με τη διάθεση ειδών παραγόμενων κατ' οίκον κλπ) (Τάτσος, 2001).

Είναι σημαντικό να επισημανθεί πως ο εκσυγχρονισμός του φορολογικού συστήματος, η αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών αλλά και εισπρακτικών συστημάτων καθώς επίσης και οι διασταυρώσεις στοιχείων αποτελούν το βασικότερο θέμα παρέμβασης, με κυριότερο στόχο την αισθητή ελάττωση της παραοικονομικής δράσης και κατ' επέκταση της φοροδιαφυγής.

Μερικές από τις κυριότερες αιτίες του εν λόγω φαινομένου είναι η κρατική γραφειοκρατία, η υψηλή φορολογική επιβάρυνση (όπως για παράδειγμα φόροι κλπ), η φοροδιαφυγή, το υψηλό ποσοστό των ελεύθερων επαγγελματιών, η επιεικής τιμωρία όσων παρανομούν καθώς επίσης και το γεγονός πως υφίσταται βρώμικο χρήμα, το οποίο είναι εφικτό να προέρχεται από μη νόμιμες δράσεις, όπως είναι για παράδειγμα ναρκωτικά, πορνεία, εμπόριο όπλων κλπ (Βαβούρας και Μανωλάς, 2004).

## 1.2 Φοροδιαφυγή

Η συγκεκριμένη έννοια αφορά ένα σημαντικό φαινόμενο το οποίο έχει αναπτυχθεί σε μεγάλο βαθμό τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας και δυστυχώς εξακολουθεί και στη σημερινή εποχή να προκαλεί καθοριστικά προβλήματα σε όλες τις κυβερνήσεις. Η έννοια αυτή αφορά την οποιαδήποτε μέθοδο παράνομης απόκρυψης φορολογητέας ύλης ενός φορολογούμενου φυσικού είτε νομικού προσώπου, με κυριότερο στόχο την αισθητή ελάττωση είτε ακόμα και την εξάλειψη της φορολογικής υποχρέωσης (Ernst & Young, 2016).

Το συγκεκριμένο φαινόμενο αποτελεί ένα σημαντικό έγκλημα, αφού η απόκρυψη και η μη καταβολή των φόρων, πολλές φορές ισούται με απάτη εις βάρος του δημοσίου. Η αντιμετώπιση αυτού του φαινομένου έχει σαν βασικότερο κριτήριο την καθοριστική ελάττωση των δημοσίων δαπανών και φόρων και δεν καταπολεμάται με καινούριες φορολογίες, πιο αυστηρές ποινικές είτε διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες θίγουν τα δικαιώματα των φορολογούμενων (Δημήτραινας, 2011).

Η πελατειακή τακτική των κυβερνήσεων, από τις αρχές της οικονομικής ύφεσης και μετέπειτα, να αυξήσουν τους φόρους αντί να ελαττώσουν τη δημόσια σπατάλη, προκάλεσε αντίστοιχη ανοδική τάση του φαινομένου αυτού. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, οι φορολογικές εισροές σαν ποσοστό του ΑΕΠ παρουσίασε σταδιακή ανοδική τάση φτάνοντας μέχρι και σχεδόν 24% την περίοδο του 2013 από 21,5% που ήταν στις αρχές της ύφεσης (Artavanis, 2015).

Η παραπάνω ανοδική τάση, όμως, δεν προέρχεται κατά κύριο λόγο από τον περιορισμό του εν λόγω φαινομένου αλλά από την ανοδική τάση των φορολογιών που έπρεπε να πληρώσουν οι συνεπείς φορολογούμενοι οι οποίοι έως και τη σημερινή εποχή πληρώνουν κανονικά τους φόρους τους. Κάτι το οποίο δεν ισχύει με τους επιτήδειους οι οποίοι φοροδιαφεύγουν (Ernst & Young, 2016).

Οι κυριότεροι παράμετροι του φαινομένου αυτού είναι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, η αξιοποίηση των φορολογικών εισροών, η πιθανότητα αντίχρεωσης των φοροφυγάδων από τις φορολογικές αρχές, το μορφωτικό επίπεδο των πολιτών καθώς επίσης και η ίση κατανομή του φορολογικού βάρους (Δημήτραινας, 2011).

Εάν θα έπρεπε να δώσουμε έναν ορισμό σε αυτήν την έννοια, αυτός θα ήταν πως πρόκειται για μια μη νόμιμη ενέργεια της ηθελμένης απόκρυψης φορολογητέου εισοδήματος και άλλων φορολογικών αντικειμένων κατά τη δήλωση αλλά και τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου, αλλά και η μη απόδοση της φορολογίας, η οποία οφείλεται στις υπεύθυνες αρχές (Πουσκούλα-Γεωργούση, 2018).

Οι μέθοδοι με τις οποίες είναι εφικτό να υλοποιηθεί αυτό το φαινόμενο είναι πολλές και διαφορετικές. Αυτός είναι και ο βασικότερος λόγος, άλλωστε, που αποτελεί ένα από τα κυριότερα ζητήματα τα οποία καλούνται να αντιμετωπίσουν οι αρχές της χώρας μας στα πλαίσια της δημοσιονομικής εξυγίανσης, μιας και η ελάττωση των εισροών από φόρους λόγω του συγκεκριμένου φαινομένου πολλές φορές οδηγεί σε σημαντική ανοδική τάση της ροπής προς τη φοροδιαφυγή και την ανάπτυξη ενός φαύλου κύκλου. Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί πως το φαινόμενο αυτό είναι δυνατόν να υλοποιηθεί διαμέσου της άμεσης είτε διαμέσου της έμμεσης φορολογίας (Καρακώστα, 2018).

### *1.3 Σχέση φοροδιαφυγής και παραοικονομίας*

Τόσο η μια έννοια όσο και η άλλη δεν είναι νόμιμες. Δεν είναι σωστό να ταυτίζονται αυτές οι δυο έννοιες, καθώς η φοροδιαφυγή είναι εφικτό να υλοποιηθεί και στη νόμιμη οικονομία με τη μη έκδοση για παράδειγμα τιμολογίων αγοράς. Επίσης, η έννοια αυτή είναι δυνατόν να μην έχει σχέση με το παραγόμενο αγαθό ενός κράτους, δεδομένου πως εντοπίζεται και στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Πολλές φορές, αυτό το φαινόμενο έχει άρρηκτη σχέση με τη μη δηλωμένη οικονομία, ενώ το φαινόμενο της παραοικονομίας με τη μαύρη οικονομία. Επομένως, είναι εφικτό να ειπωθεί πως η παραοικονομία αποτελεί παιδί της φοροδιαφυγής (Artavanis, 2015).

### *1.4 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας*

Με στόχο την εφαρμογή του νομοθετικού πλαισίου 246 αναπτύχθηκε η υπηρεσία ΦΠΑ που υπαγόταν στο Τμήμα Τελωνείων, με διαφοροποιημένη δομή. Στα μέσα της περιόδου του '93, στα πλαίσια του προγράμματος εξυγίανσης των δημόσιων οικονομικών, το Υπουργείο Οικονομικών εισηγήθηκε την ανοδική τάση του συντελεστή κατά 3%. Με το

νομοθετικό πλαίσιο εκείνης της περιόδου υπήρξε αύξηση του παραπάνω συντελεστή, ο οποίος στα τέλη του 1993 από 5% ανήλθε στο 8% (Μιχελινάκης, 2015).

Πέντε χρόνια αργότερα, κατατέθηκε στη Βουλή των Αντιπροσώπων Νομοσχέδιο το οποίο πρόβλεπε την επιβολή και την είσπραξη αυτής της φορολογίας, όπου περιέχονταν η ανοδική τάση του συντελεστή από 8% σε 12% ενώ παράλληλα πρόβλεπε και την εισαγωγή του ελαττωμένου συντελεστή 5%, που ακόμη εκκρεμούσε. Γενικότερα, ο φόρος αυτής της μορφής επιβλήθηκε από το Παραγωγικό Δίκαιο του Κοινοτικού Δικαίου στις χώρες μέλη της ΕΕ. Ο φόρος αυτός υπάρχει και σε σχεδόν 30 χώρες εκτός κοινότητας σε διαφορετικές ηπείρους (Βαβούρας και Μανωλάς, 2004).

Στη σημερινή εποχή, ο φόρος αυτής της μορφής οριοθετείται από το νομοθετικό πλαίσιο 2859/2000 όπου αναφέρεται σαν ένα είδος έμμεσου φόρου ο οποίος επιβάλλεται στις συναλλαγές σε ολόκληρη την επικράτεια της χώρας μας εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους καθώς επίσης και των υπαγόμενων σε αυτό περιοχών (Τάχος, 2008).

Αφορά έναν φόρο κύκλου εργασιών που επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Καταβάλλεται τμηματικά σε διαφορετικά επίπεδα συναλλαγών στην προστιθέμενη αξία και ως επί το πλείστον επιρρίπτεται ολόκληρος στην τελική κατανάλωση. Έτσι, το εκάστοτε επίπεδο παραγωγής είτε συναλλαγής φορολογείται κατ' αποτέλεσμα μονάχα ως προς το επιπλέον τίμημα το οποίο εισπράττει ο προμηθευτής, δηλαδή ως προς την αξία που προστίθεται στο προϊόν κατά την κάθε βαθμίδα επεξεργασίας του (Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2011).

Επί της ουσίας υπολογίζεται μονάχα στην αξία που προστίθεται από την εκάστοτε εταιρία ή οργανισμό, δηλαδή στη διαφορά που υφίσταται ανάμεσα στην αξία παράδοσης των προϊόντων και την αξία κτήσης τους. Αυτός είναι και ο βασικότερος λόγος που καλείται με αυτόν τον τρόπο. Με το φόρο αυτής της μορφής, το κράτος εισπράττει φόρο από την εκάστοτε συναλλαγή, ενώ από την περίοδο του 2006 και μετέπειτα επιβαρύνει και τις οικοδομικές εργασίες και υλικά (Μιχελινάκης, 2015).

Τέλος, είναι σημαντικό να τονιστεί πως βασικό αντικείμενο του συγκεκριμένου φόρου είναι η παράδοση προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών, η εισαγωγή προϊόντων στο εσωτερικό ενός κράτους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η οποία υλοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό του κράτους από υποκείμενο στο φόρο, από υποκείμενο στο φόρο που

υπάγεται σε εξειδικευμένο καθεστώς των αγροτών του 41<sup>ου</sup> άρθρου καθώς επίσης και από υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, από τη στιγμή που το ύψος των συναλλαγών αναχώρησης της αποστολής είτε της μεταφοράς δεν ξεπερνά κατά την προηγούμενα διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10 χιλιάδων ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν ξεπερνά το παραπάνω ποσό (Σγουρινάκης και Μιχελινάκης, 2011).

### *1.5 Ενδοκοινοτικός ΦΠΑ*

Με αυτή την έννοια καλούμε το φόρο ο οποίος υφίσταται από τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Οι συναλλαγές αυτές αφορούν τις αποκτήσεις προϊόντων και υπηρεσιών μέσα σε καθορισμένη πλαίσια της ΕΕ και των χωρών μελών της. Βάση της συμφωνίας των χωρών μελών, ο ΦΠΑ βρίσκεται σε ανασταλτικό καθεστώς με κυριότερο στόχο τη βέλτιστη εφικτή εφαρμογή της δημοσιονομικής πολιτικής από το εκάστοτε κράτος, με βασικότερη συνέπεια η εκάστοτε συναλλαγή εντός της ΕΕ να εισπράττεται από το κράτος κατανάλωσης (Σταματόπουλος και Κλωνη, 2015).

Παράλληλα, όλες οι φορολογητέες πράξεις φορολογούνται σύμφωνα με καθορισμένους συντελεστές οι οποίοι ισχύουν στην κάθε χώρα μέλος. Στην ΕΕ, σύμφωνα με την κατευθυντήρια οδηγία 2006/112/ΕΚ, ο κανονικός συντελεστής αυτής της μορφής δεν είναι εφικτό να είναι χαμηλότερος του 15% και ο ελαττωμένος χαμηλότερος του 5% (Τάχος, 2008).

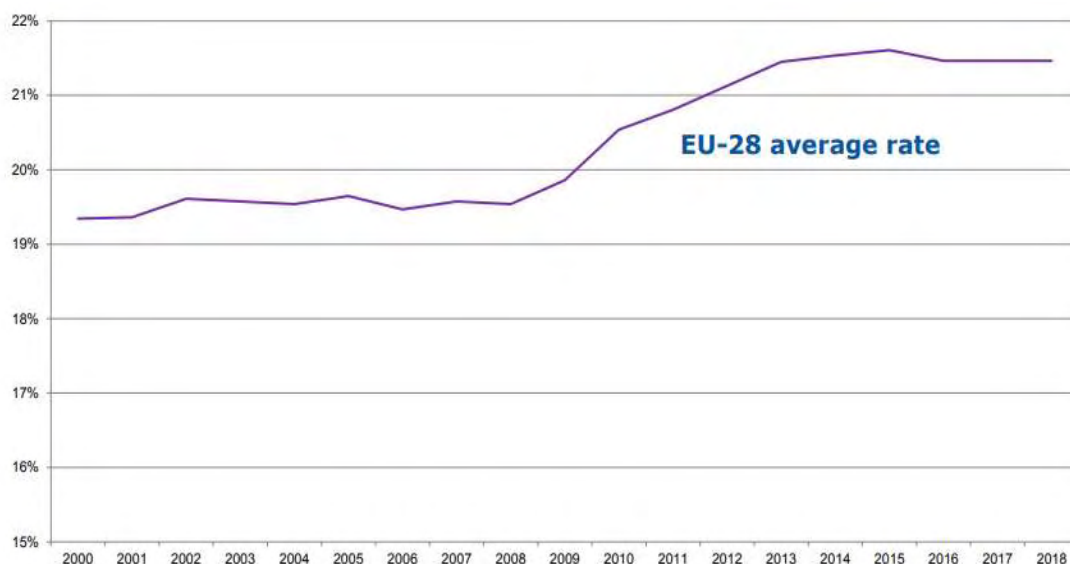
Βάσει με τα δεδομένα της ΕΕ κατά τις χρονιές 2016 και 2017 υλοποιήθηκαν καθοριστικές μεταβολές σε ό,τι είχε να κάνει με τους κανονικούς συντελεστές αυτής της μορφής, μονάχα σε 2 κράτη. Η χώρα μας την περίοδο του 2016 παρουσίασε ανοδική τάση της φορολογίας από 23% σε 24% ενώ η Ρουμανία την περίοδο του 2017 παρουσίασε ελάττωση καθώς από 20% η εν λόγω φορολογία πήγε στο 19%. Σαν βασικότερη επίπτωση αυτών των αλλαγών, ο μέσος όρος των συντελεστών των 28 κρατών μελών της ΕΕ παρέμεινε στο 21,5% για την περίοδο του 2017, κάτι δηλαδή το οποίο ίσχυε και για την περίοδο του 2016 (Πουσκούλα-Γεωργούση, 2018).

Σε ό,τι έχει να κάνει με τις απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, είναι σημαντικό να επισημανθεί πως όπως γίνεται σε κάθε περίπτωση, έτσι και στη συγκεκριμένη, υφίστανται εξαιρέσεις αλλά και απαλλαγές από την εν λόγω φορολογία σε ό,τι έχει να κάνει

με την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Πιο συγκεκριμένα από αυτό το φόρο απαλλάσσονται οι παρακάτω περιπτώσεις :

- Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή είτε η παράδοση απαλλάσσεται από τη φορολογία στο εσωτερικό του κράτους
- Η απόκτηση αγαθών αυτής της μορφής, για τα οποία κατ' εφαρμογή της 2<sup>ης</sup> και 3<sup>ης</sup> παραγράφου του 34<sup>ου</sup> άρθρου, ο αγοραστής των αγαθών έχει την ευχέρεια ολικής επιστροφής του ΦΠΑ
- Αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου για την ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών, μιας και ο εν λόγω φόρος καταβάλλεται στην περίπτωση στην οποία αυτά διανέμονται στη χώρα μας από πρακτορείο είτε υποκείμενο στο φόρο (Κουνάδης και Σγουρινάκης, 2017)

Εικόνα 1.1 : Μέσος όρος κανονικού συντελεστή ΦΠΑ στην ΕΕ



Πηγή: European Commission, (2018)



## *1.6 Ενδοκοινοτικές συναλλαγές*

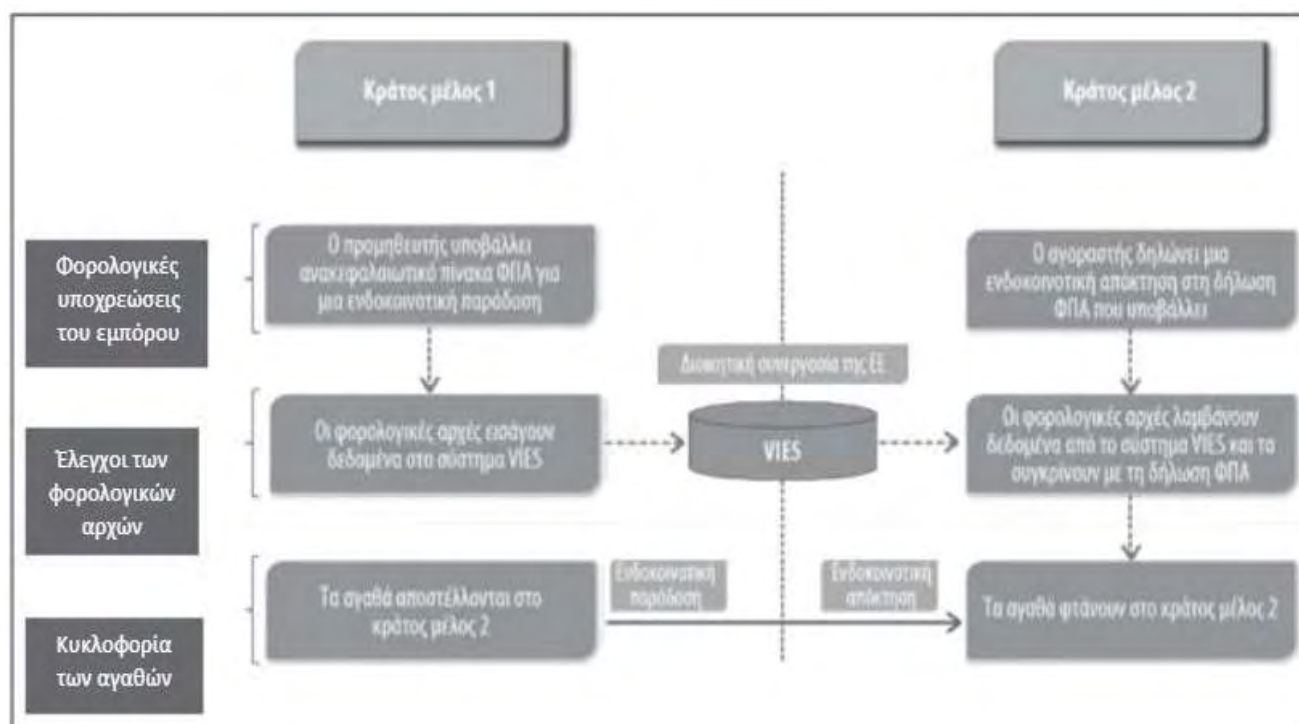
Ήδη από το ξεκίνημα της περιόδου του '93, με το ξεκίνημα της δράσης της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Αγοράς (εσωτερική αγορά) και την κατάργηση των φορολογικών συνόρων ανάμεσα στις χώρες μέλη της ΕΕ, η έννοια της συναλλαγής των εταιριών και των οργανισμών σαν φορολογητέα πράξη στις διαφορετικές χώρες της ΕΕ αντικαταστήθηκε με την έννοια των ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Επίσης, ο όρος εισαγωγή αντικαταστάθηκε από τον όρο ενδοκοινοτική απόκτηση ενώ ο όρος εξαγωγή από την ενδοκοινοτική παράδοση (Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2011).

Πιο συγκεκριμένα, με την έννοια ενδοκοινοτική συναλλαγή καλούμε την αγορά αλλά και την πώληση προϊόντων που υλοποιούνται σε κοινοτικό επίπεδο. Σύμφωνα με το είδος της διακρίνεται σε διαφορετικές κατηγορίες, όπως είναι για παράδειγμα οι συναλλαγές μεταξύ των εταιριών και των οργανισμών, οι συναλλαγές με απαλλασσόμενα πρόσωπα, οι πωλήσεις σε ιδιώτες, οι πωλήσεις από απόσταση, η παροχή υπηρεσιών και λοιπών συναλλαγών ανάμεσα σε μη υποκείμενων είτε ιδιωτών κλπ (Τσιάτουρας, 2016).

Παρά το γεγονός, όμως, πως οι συγκεκριμένες συναλλαγές είναι ενδοκοινοτικές, τις περισσότερες φορές διέπονται από εξειδικευμένους κανονισμούς, με κυριότερο στόχο να οριοθετηθεί η μέθοδος φορολόγησής τους. για παράδειγμα στην περίπτωση στην οποία μια απαλλασσόμενη εταιρία ή οργανισμός αγοράσει προϊόντα από μια άλλη χώρα μέλος της ΕΕ είναι αναγκασμένη να καταβάλλει κανονικά το συγκεκριμένο φόρο στο κράτος προέλευσης με αξία που δεν ξεπερνά τα 10 χιλιάδες ευρώ (Δρούγκα, 2017).

Σε διαφορετική περίπτωση, όπου δηλαδή η αξία είναι πιο μεγάλη, ο φόρος αυτής της μορφής οφείλεται στο κράτος που είναι εγκατεστημένο το απαλλασσόμενο πρόσωπο. Αυτό τις περισσότερες φορές σημαίνει πως το εν λόγω πρόσωπο θα πρέπει να εγγραφεί στο VIES (ηλεκτρονικό μέσο διαβίβασης δεδομένων που έχει άμεση σχέση με την εγγραφή στα μητρώα ΦΠΑ) και να καταστεί υποκείμενος στο φόρο αυτής της μορφής, με βασικότερο στόχο να μην επιβαρυνθεί με το ΦΠΑ του κράτους προέλευσης από τον πωλητή αλλά να τον καταβάλει με έκτακτη περιοδική δήλωση αυτού του φόρου στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένος (Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2011).

Εικόνα 1.2 : Λειτουργία VIES



Πηγή: Δρούγκα, (2017)

Παράλληλα, είναι σημαντικό να τονιστεί πως το πρόσωπο μη υποκείμενο σε μια τέτοια φορολογία, έχει την ευχέρεια να διαλέξει τόπο φορολόγησης τη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένος ακόμα και για αξίες προϊόντων μικρότερες από 10 χιλιάδες ευρώ. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, πριν από την υλοποίηση της αγοράς, το συγκεκριμένο πρόσωπο είναι σημαντικό να εγγραφεί στο VIES, προκειμένου ο πωλητής να τον τιμολογήσει δίχως ΦΠΑ (Μιχελινάκης, 2015).

Ακόμα, μια συναλλαγή υπάρχει και στην περίπτωση στην οποία οι ιδιώτες ταξιδεύουν σε άλλες χώρες μέλη της ΕΕ αγοράζοντας και πληρώνοντας το φόρο εκεί, δίχως να είναι αναγκασμένοι για καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος τους. όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό, υλοποιούνται αγορές αλλά και πωλήσεις ακόμα και από απόσταση.

Σε μια τέτοια περίπτωση, οι συναλλαγές υλοποιούνται με αποστολή των προϊόντων σε άλλες χώρες είτε τοποθεσίες με υποκείμενο στο ΦΠΑ να είναι και ο πωλητής αλλά και ο αγοραστής αντίστοιχα για το εκάστοτε κράτος. Στην περίπτωση στην οποία ο αγοραστής είναι πρόσωπο το οποίο ενεργεί σαν ιδιώτης δεν έχει την ευχέρεια έκπτωσης του φόρου ενώ

παράλληλα είναι αναγκασμένος και σε άλλες διατάξεις όπου θα πρέπει να καταβάλλει τον εν λόγω φόρο σαν ενδοκοινοτική απόκτηση (Σταματόπουλος και Κλωνη, 2015).

Σε ό,τι έχει να κάνει με την παροχή υπηρεσιών, είναι σημαντικό να τονιστεί πως οι συναλλαγές έχουν διακρατικά γνωρίσματα και δεν περιέχονται στα πλαίσια ελέγχου διαμέσου του μηχανισμού VIES, με την έννοια πως οι υποκείμενοι δεν είναι αναγκασμένοι να υποβάλλουν δηλώσεις. Μοναδική τους ευθύνη είναι η εγγραφή στο VIES, μονάχα στην περίπτωση στην οποία υλοποιούνται ενδοκοινοτικές μεταφορές (Τσιάτουρας, 2016).

Στην περίπτωση στην οποία οι υπηρεσίες συνδεθούν με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις είτε αποκτήσεις, επιφέρουν σημαντικές επιρροές και επιδράσεις ως προς τον τρόπο φορολόγησής τους. Επίσης, στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί πως υφίσταται η δυνατότητα υλοποίησης συναλλαγών σε κοινοτικό επίπεδο ανάμεσα σε μη υποκείμενους είτε ανάμεσα σε ιδιώτες. Οι συναλλαγές αυτής της μορφής έχουν διακρατικά γνωρίσματα εξαιτίας προσώπων που είναι εκτός πεδίου εφαρμογής αυτού του φόρου και τις περισσότερες φορές δεν αντιμετωπίζονται σαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές (Κουνάδης και Σγουρινάκης, 2017).

### *1.7 Τρόπος φορολόγησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών*

Σαν τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης προϊόντων λογίζεται η τοποθεσία στην οποία βρίσκονται τα προϊόντα κατά την περίοδο άφιξης της αποστολής είτε της μεταφοράς προς τον αποκτώντα. Οι χώρες μέλη παρέχουν απαλλαγές από την φορολόγηση αυτής της μορφής, κατά την ενδοκοινοτική διακίνηση προϊόντων, έχοντας σαν κυριότερη προϋπόθεση πως τα προϊόντα παραδίδονται σε καταναλωτή είτε μεταφέρονται απευθείας στον προμηθευτή, σε διαφορετική χώρα μέλος (Δρούγκα, 2017).

Το εκάστοτε μέλος της ΕΕ αναγνωρίζει τις παραπάνω φορολογητέες συναλλαγές. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα, που θα βοηθήσει στην ευκολότερη κατανόηση της συγκεκριμένης φορολόγησης, αποτελεί η αναφορά για μια επιχείρηση της Ιταλίας που πουλάει προϊόντα σε μια επιχείρηση της χώρας μας. Αφορά ένα είδος προμήθειας αγαθών από την οπτική του πωλητή, ενώ παράλληλα είναι μια ενδοκοινοτική απόκτηση από την πλευρά της επιχείρησης της χώρας μας (Στάθης, 2018).

Στην περίπτωση στην οποία προέκυπτε ΦΠΑ θα οδηγούσε σε διπλή φορολόγηση του διεθνούς εμπορίου εντός της ΕΕ, που έρχεται σε άμεση αντίθεση με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (μια από τις βασικότερες αρχές της ΕΕ). Με κυριότερο στόχο να αποφευχθούν παρόμοιες επιπτώσεις, υφίσταται μια σημαντική οδηγία η οποία περιέχει έναν κανονισμό για τις χώρες προορισμού, κάτι το οποίο σημαίνει πως μια συναλλαγή αυτής της μορφής θα φορολογείται μονάχα στη χώρα του αγοραστή, ενώ στη χώρα προέλευσης, παρά το γεγονός πως συνεχίζει να λογίζεται ως φορολογητέα ενέργεια, θα υπόκειται σε απαλλαγή και δεν θα χρεωθεί με ΦΠΑ (Κουνάδης και Σγουρινάκης, 2017).

Με αυτόν τον τρόπο, στο παραπάνω παράδειγμα που θέσαμε, η ιταλική επιχείρηση θα πουλούσε τα εμπορεύματα δίχως τον ΦΠΑ που περιείχαν την τιμή. Στο σημείο αυτό, είναι σημαντικό να τονιστεί πως το παραπάνω γεγονός αποτελεί ένα από τα κυριότερα σημεία της συνολικής δράσης του μηχανισμού καρουσέλ που θα αναλύσουμε σε επόμενο κεφάλαιο.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο έμμεσος φόρος (ο ΦΠΑ σαν ένας φόρος αυτής της μορφής) σημαίνει πως η εταιρία ή ο οργανισμός, απλώς εισπράττει τον εν λόγω φόρο για τη χώρα και αποδίδει τα εισπραχθέντα ποσά σε οριοθετημένες περιόδους, ενώ η πραγματική φορολογική επιβάρυνση επιφέρει καθοριστικές επιρροές και επιδράσεις στον τελικό πελάτη, καθώς η φορολογία αυτής της μορφής εντάσσεται στις τελικές τιμές προϊόντων και υπηρεσιών. Αυτό ως επί το πλείστον σημαίνει, ταυτόχρονα, πως για τους ενδιάμεσους φορολογούμενους, ο φόρος αυτής της μορφής είναι οικονομικά ουδέτερος (2<sup>ο</sup> εξαιρετικά καθοριστικά σημείο), καθώς δεν έχει κανένα απολύτως κόστος (Στάθης, 2018).

## 2<sup>ο</sup> ΚΕΦΑΛΑΙΟ

### ΑΠΑΤΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥ ΦΠΑ

#### 2.1 Προοίμιο

Εν αντιθέσει με την ΕΕ, που οριοθετεί καθορισμένες οδηγίες που αφορούν την αντιμετώπιση της απάτης σε βάρος των χρηματοοικονομικών της συμφερόντων, ο ορισμός της απάτης στο ΦΠΑ σε εθνικό επίπεδο δεν υφίσταται. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, βάσει με τις οικίες διατάξεις του φορολογικού νομοθετικού πλαισίου, η απάτη στο ΦΠΑ αφορά το έγκλημα φοροδιαφυγής ως προς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που διαπράττει οποιοσδήποτε έχει πρόθεση να αποφύγει την αποπληρωμή του, διαμέσου της μη απόδοσης είτε ψευδής απόδοσης δεδομένων και φορολογίας (Δρούγκας, 2017).

Γενικότερα, είναι εξαιρετικά δύσκολο να οριοθετηθεί με βεβαιότητα το μέγεθος της απάτης αυτής της μορφής σε διεθνές επίπεδο, για αρκετούς και διαφορετικούς λόγους. Ένας εξ αυτών είναι τα διαθέσιμα δεδομένα στις χώρες μέλη της ΕΕ που τις περισσότερες φορές δεν είναι επαρκή. Αρκετά περιστατικά απάτης ΦΠΑ περνούν απαρατήρητες και οι διαθέσιμες εκτιμήσεις γίνονται πολλές φορές με όρους ελλείμματος ΦΠΑ, που εκτός από την απάτη εστιάζει και στη νόμιμη φοροαποφυγή, τις νόμιμες χρεοκοπίες και λάθη (Στεφανής, 2015).

Σε ό,τι έχει να κάνει, ειδικότερα, με την ενδοκοινοτική απάτη ΦΠΑ, είναι σημαντικό να επισημανθεί πως υφίσταται μια σαφής έλλειψη καθορισμένων στοιχείων αλλά και δεικτών. Μονάχα δυο χώρες-μέλη, που είναι το Βέλγιο αλλά και το Ηνωμένο Βασίλειο έχουν όντων δημοσιεύσει εκτιμήσεις για τις απώλειες αυτής της μορφής. Πολλές έρευνες που έχουν γίνει από την Επιτροπή, τα αποτελέσματα των οποίων συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα (βλέπε πίνακα 2.1), προσφέρουν μια εκτίμηση των ετήσιων απωλειών στα εθνικά δημόσια ταμεία τα οποία υφίστανται από την απάτη ΦΠΑ και το έλλειμμά του (Lamensch, 2018).

Πίνακας 2.1 : Εκτίμηση ετήσιων απωλειών στα εθνικά Δημόσια Ταμεία

VAT Fraud	Μελέτη από Ecorys	18 δις ευρώ
	Μελέτη από Banca d'Italia	20 έως 35 δις ευρώ
VAT Gap	Μελέτη TAXUD (δεδομένα 2011)	193 δις ευρώ
	Μελέτη TAXUD (δεδομένα 2012)	177 δις ευρώ
	Μελέτη TAXUD (δεδομένα 2013)	168 δις ευρώ

Πηγή: European Commission -b, (2018)

Στη σημερινή εποχή, έχουν δημιουργηθεί αρκετά και διαφορετικά είδη απάτης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, με κυριότερο στόχο τη μη απόδοση του ΦΠΑ είτε τη μη νόμιμη επιστροφή του. Τα συγκεκριμένα είδη είναι γνωστά και καταγεγραμμένα από τις φορολογικές ελεγκτικές αρχές. Τα βασικότερα είδη εξ αυτών είναι οι εικονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις είτε η απλή απάτη του αφανούς είτε εξαφανισμένου εμπορίου, η κυκλική απάτη τύπου Καρουζέλ καθώς επίσης και η τακτική Contra Trading (Lamensch, 2018).

Οι καινούριοι τομείς απάτης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αφορούν τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες επικοινωνιών (είτε όπως καλούνται εν συντομία στη διεθνή βιβλιογραφία οι ECS), η αγορά ενέργειας, η ηλεκτρική ενέργεια και το αέριο, η απάτη με καθόδους χαλκού, η απάτη με ποτά (όπως για παράδειγμα η μπύρα) στο πλαίσιο του ΦΠΑ και των εξειδικευμένων φόρων κατανάλωσης, η απάτη στα τσιγάρα συνεργασία για ΦΠΑ και ΕΦΚ, οι παρατυπίες στην αγορά ράβδων οπλισμού σκυροδέματος κλπ (Δρούγκας, 2017).

## 2.2 Γενικά χαρακτηριστικά

Γενικότερα, είναι σημαντικό να επισημανθεί πως ένα από τα κυριότερα γνωρίσματα του συστήματος ΦΠΑ είναι η χρηματοοικονομική ουδετερότητα του φόρου. Αυτό ως επί το

πλείστον σημαίνει πως η συγκεκριμένη φορολογία επιβαρύνει την κατανάλωση και όχι την παραγωγή. Το κοινό για ένα τέτοιο σύστημα εφαρμόζεται στα προϊόντα και στις υπηρεσίες οι οποίες αγοράζονται είτε πουλιούνται προς κατανάλωση στην ΕΕ (Στεφανής, 2015).

Ισχύει περισσότερο είτε ακόμα και λιγότερο σε όλα τα προϊόντα και τις υπηρεσίες οι οποίες αγοράζονται είτε πουλιούνται για χρησιμοποίηση είτε κατανάλωση στην ΕΕ και επιβάλλεται βάσει με την αρχή του εκάστοτε κράτους προορισμού. Αυτό σημαίνει πως ο ΦΠΑ επιβάλλεται στο κράτος όπου καταναλώνεται το εκάστοτε προϊόν είτε η υπηρεσία σύμφωνα με τους συντελεστές οι οποίοι υφίστανται στο εκάστοτε κράτος κατανάλωσης και όχι στο κράτος παραγωγής (καλείται και κράτος προέλευσης) (Γκλεζάκος, 2007).

Παρά το γεγονός αυτό, όμως, η αρχική επιδίωξη, στο πλαίσιο της εφαρμογής της εσωτερικής αγοράς της ΕΕ, σε ό,τι έχει να κάνει με αυτές τις συναλλαγές ήταν η επιβολή ΦΠΑ στη χώρα μέλος προέλευσης των προϊόντων και όχι στη χώρα μέλος κατανάλωσης. Η εφαρμογή της συγκεκριμένης αρχής έχει σαν βασικότερο κριτήριο την ανάπτυξη ενός συστήματος συμψηφισμού του ΦΠΑ, με κυριότερο στόχο να μη θιγεί η αρχή της απόδοσης των φορολογικών εισροών που αναλογούν στην τελική κατανάλωση της χώρας μέλος εντός της οποίας υλοποιείται η τελική κατανάλωση και η εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών της εκάστοτε χώρας μέλος (Γκλεζάκος, 2004).

Παρόλα αυτά, όμως, πρακτικά το καλούμενο οριστικό καθεστώς φορολόγησης στη χώρα μέλος προέλευσης, δεν ήταν δυνατό να γίνει δίχως κλυδωνισμούς των οικονομιών της εκάστοτε χώρας. Αυτός ήταν και ο βασικότερος λόγος που στο ξεκίνημα του '93 το μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, βάσει με το οποίο φορολογητέα πράξη αποτελεί η ενδοκοινοτική απόκτηση προϊόντων, δηλαδή το προϊόν φορολογείται στην τοποθεσία προορισμού (Γκλεζάκος, 2008).

Με αυτόν τον τρόπο, στις διασυνοριακές συναλλαγές εντός της εσωτερικής αγοράς της ΕΕ, με την υιοθέτηση της φορολόγησης στην τοποθεσία προορισμού και την πρόβλεψη του συστήματος επιστροφής του ΦΠΑ το οποίο επιβαρύνει την αγορά είτε την παραγωγή των προϊόντων (ΦΠΑ εισροών) ενόψει της εξόδου τους από το κράτος προέλευσης, διασφαλίζεται σε μεγάλο βαθμό η είσοδος των προϊόντων ελευθέρων φορολογικών βαρών στο κράτος προορισμού και στη συνέχεια η υπαγωγή τους στη συγκεκριμένη φορολογική μεταχείριση με τα εγχώρια αγαθά (Φλώρος, 2005).

Έτσι, υλοποιείται εν τέλει η αρχή του μη διαχωρισμού της κυκλοφορίας των προϊόντων με την εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων, ως επί το πλείστον στον κλάδο των έμμεσων φορολογιών, προκειμένου να διασφαλιστεί σε σημαντικό επίπεδο η εγκαθίδρυση και η σωστή δράση της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού (Τάχος, 2008).

Από την άλλη πλευρά, σε ό,τι έχει να κάνει με τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, είναι σημαντικό να τονιστεί πως οι διαδικαστικές διατάξεις αυτής της μορφής κατά κύριο λόγο εμφανίζουν μια αυτοτέλεια συγκριτικά με τους υπόλοιπους έμμεσους φόρους αφού προβλέπουν παρεμφερείς δράσεις με εκείνες του φόρου εισοδήματος, όπως για παράδειγμα την υποβολή των εξειδικευμένων δηλώσεων των υπόχρεων και την απονομή εξειδικευμένου αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, που επιτρέπουν την εποπτεία τόσο των ενδο-συννοριακών όσο και των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (Στεφανής, 2015).

Σε ό,τι έχει να κάνει με τις τελευταίες συναλλαγές, η εποπτεία του ΦΠΑ εστιάζει κυρίως σε ένα ηλεκτρονικό σύστημα ανταλλαγής δεδομένων μεταξύ των φορολογικών αρχών των χωρών μελών. Επί της ουσίας αναφερόμαστε στο σύστημα VIES (αποτελεί τα αρχικά από τη διεθνή ορολογία VAT Information Exchange System) που αποτελεί ένα σύστημα αναζήτησης (όχι βάση δεδομένων), το οποίο εντάσσεται στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Κατά κύριο λόγο τα δεδομένα ανακτώνται από τις εθνικές βάσεις δεδομένων ΦΠΑ στην περίπτωση στην οποία υλοποιείται αναζήτηση διαμέσου του χρήσιμου εργαλείου VIES. Το εν λόγω σύστημα έχει δυο σημαντικές δράσεις που είναι η πρόσβαση και η επικύρωση των αριθμών των φορολογικών μητρώων ΦΠΑ και ο έλεγχος των ενδοκοινοτικών πωλήσεων με την κατάρτιση ανακεφαλαιωτικών πινάκων (Lamensch, 2018).

Τέλος, στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να τονιστεί πως από τις αρχές Μαρτίου της περιόδου του 2004 κάθε πρόσωπο που έχει γραφτεί στο Μητρώο ΦΠΑ το οποίο αποστέλλει προϊόντα είτε τα παραλαμβάνει από άλλες χώρες μέλη, η αξία των οποίων ξεπερνά τα στατιστικά όρια απαλλαγής τα οποία υφίστανται για το κάθε έτος, είναι αναγκασμένο να υποβάλλει σε μηνιαία βάση τη στατιστική δήλωση INTRASTAT τόσο για τις αποστολές όσο και για τις αφίξεις προϊόντων. Οι δηλώσεις αυτής της μορφής ως επί το πλείστον υποβάλλονται για τη συλλογή δεδομένων, με κυριότερο στόχο να εξασφαλίζεται σε μεγαλύτερο επίπεδο η ποιότητα αλλά και η εγκυρότητα των στατιστικών του ενδοκοινοτικού εμπορίου (Γκλεζάκος, 2008).



### *2.3 Απάτη ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές*

Με βασικότερο στόχο να κατορθωθεί η κατάργηση των ελέγχων στα σύνορα για φορολογικούς λόγους μέσα στην κοινότητα, από τις αρχές του '93 το Συμβούλιο έλαβε την απόφαση να καθιερώσει τις μεταβατικές ρυθμίσεις του ΦΠΑ. Οι συγκεκριμένες αλλαγές οριοθετούν πως οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις των προϊόντων μεταξύ των υποκειμένων προσώπων εξακολουθούν να φορολογούνται με το συντελεστή και τους όρους του κράτους προορισμού (Στεφανής, 2015).

Η απαλλαγή για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις των προϊόντων τα οποία προορίζονται για άλλη χώρα μέλος εισήχθη με κυριότερο στόχο να αντικαταστήσει την απαλλαγή για τις εξαγωγές και το φορολογήσιμο γεγονός της εισαγωγής που αντικαταστάθηκε από την απόκτηση στη χώρα μέλος της άφιξης των προϊόντων. Η ετήσια αξία αυτών των προϊόντων που κυκλοφορούν εντός της κοινότητας δίχως ΦΠΑ είναι πλέον περισσότερο από 1.500 δις ευρώ (κάτι το οποίο αφορά 150 μέχρι και 200 δις ευρώ εισπράξεων από ΦΠΑ) (Δρούγκας, 2017).

Το παραπάνω σύστημα απαλλαγής εκθέτει το σύστημα του ΦΠΑ στην απάτη και ειδικότερα στην απάτη στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ, τύπου εξαφανισμένου εμπορίου είτε καρουζέλ. Η κατάργηση των ελέγχων στα σύνορα επέφερε την ενσωμάτωση του ελέγχου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών στο εσωτερικό έλεγχο του ΦΠΑ (Σταματόπουλος και Κλωνη, 2015).

Δεδομένου πως τα προϊόντα είναι εφικτό να κινηθούν μεταξύ των χωρών μελών, δίχως φορολόγηση, η συνεργασία ανάμεσα σε χώρες μέλη κατέστη χρήσιμη και με αυτόν τον τρόπο έγινε ουσιαστικό να γίνεται χρήση κοινοτικών διοικητικών ρυθμίσεων συνεργασίας, όσο το δυνατόν πιο διεξοδικά και αποδοτικά και τα εθνικά συστήματα ελέγχου να προσαρμοστούν στις συγκεκριμένες προκλήσεις (Τσιάτουρας, 2016).

Οι χώρες μέλη έχουν ανάγκη από δεδομένα και στοιχεία από τις υπόλοιπες χώρες μέλη, έτσι ώστε να έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν το φόρο, δεδομένου πως δεν έχουν τη δυνατότητα πλέον να λάβουν δεδομένα για τη ροή των προϊόντων στο έδαφός τους με τη χρησιμοποίηση των παραδοσιακών τελωνειακών ελέγχων στα σύνορά τους (Artavanis, 2015).

Τα παραπάνω δεδομένα τα οποία είναι εξαιρετικά σημαντικά και χρήσιμα για την εποπτεία του ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, προσφέρονται από το σύστημα ανταλλαγής δεδομένων ΦΠΑ, που καλείται VIES και αναφέρθηκε και παραπάνω. Επί της ουσίας πρόκειται για ένα σύστημα το οποίο αποτελεί ένα κοινό δίκτυο το οποίο προσφέρει σημαντικά δεδομένα ελέγχου για όλες τις απαλλασσόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις (Πουσκούλα-Γεωργούση, 2018).

Εκτός, όμως, από τις μεταβολές οι οποίες υπήρξαν τα προηγούμενα χρόνια από τις μεταβατικές ρυθμίσεις του ΦΠΑ, εισήχθησαν περισσότερες ρυθμίσεις που είχαν άρρηκτη σχέση με τη φορολογία των καινούριων μεταφορικών μέσων, των πωλήσεων από απόσταση καθώς επίσης και των πωλήσεων στα απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα. Ο κυριότερος στόχος των πρόσθετων ρυθμίσεων ήταν να συντηρηθούν οι φορολογικές εισροές των χωρών μελών με τη φορολόγηση στη χώρα μέλος προορισμού των εν λόγω παραδόσεων εκτός από τις παραδόσεις μεταξύ υποκείμενων προσώπων (Στεφανής, 2015).

Αναφορικά με έρευνες της ΕΕ οι πιο πολλές απάτες στον τομέα των συγκεκριμένων συναλλαγών ως προς το ΦΠΑ, υλοποιούνται από συστήματα. Τα τελευταία χρόνια έχουν ληφθεί μέτρα με κυριότερο στόχο την περιστολή της φοροδιαφυγής στις ενδοκοινοτικών συναλλαγές και με βάση την ειδική έκθεση που εκπόνησε το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο την περίοδο του 2015, παρόμοιες καταστάσεις είναι οι εξής :

- Οι ψευδείς ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων σε άλλη χώρα μέλος της ΕΕ δίχως χρέωση ΦΠΑ στο τιμολόγιο, όπως προβλέπεται. Παρόλα αυτά, η πραγματικότητα αφορά την πώληση των εμπορευμάτων στην εσωτερική αγορά με τη μη απόδοση φόρου ή τη λήψη εικονικών τιμολογίων αγορών από την εσωτερική αγορά και τη ζήτηση επιστροφής του φόρου από αυτά
- Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων από άλλη χώρα, που ούτε καταχωρούνται στα αντίστοιχα βιβλία ούτε και δηλώνονται με διαφοροποιημένη αξία
- Οι εταιρίες Φοίνικας οι οποίες δεν λειτουργούν είτε τίθενται σε αδράνεια με κυριότερο στόχο να υλοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές δίχως να αποδίδουν ΦΠΑ και με το να εκδίδουν εικονικά δεδομένα

- Οι ψευδείς εξαγωγές προς κράτη εκτός της ΕΕ όπου γίνεται χρήση παραποιημένων εγγράφων
- Η απάτη τύπου Καρουζέλ, στην οποία υλοποιείται μετακύληση του φόρου εισροών διαμέσου διαδοχικών πωλήσεων της μιας εταιρίας προς την άλλη, εκ των οποίων μερικές δεν αποδίδουν φόρο είτε εξαφανίζονται (Σταματόπουλος και Κλωνη, 2015)

Γενικότερα, είναι σημαντικό να γνωρίζουμε πως το φαινόμενο της φοροδιαφυγής είναι εφικτό να υφίσταται στο πλαίσιο τόσο της καταγεγραμμένης όσο και της μη καταγεγραμμένης χρηματοοικονομικής δράσης. Πιο συγκεκριμένα, σε ό,τι έχει να κάνει με τον ΦΠΑ, που αποτελεί το 20% των εθνικών εισροών, η ΕΕ εκτιμά πως οι οργανωμένες διασυνοριακές απάτες, οι οποίες έχουν άρρηκτη σχέση με αυτόν κοστίζουν στις χώρες μέλη από 20 μέχρι και 35 δισεκατομμύρια ευρώ σε ετήσια βάση (Δημήτριάνα, 2011).

Η απάτη του αφανούς είτε όπως καλείται διαφορετικά του εξαφανισμένου εμπόρου αποτελεί μια σημαντική απειλή για το κοινό σύστημα του ΦΠΑ. Το κυριότερο σύστημα της εν λόγω απάτης δρα ως εξής : υποκείμενος στο ΦΠΑ (ο έμπορος Α), εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES που προαναφέρθηκε, αγοράζει προϊόντα από εταιρία άλλης χώρας μέλους δίχως την καταβολή ΦΠΑ (ενδοκοινοτική απόκτηση- αρχή προορισμού) (Lamensch, 2018).

Μετάπειτα ο έμπορος Α προβαίνει σε πώληση σε εγχώρια εταιρία είτε άμεσα στους πελάτες (τις περισσότερες φορές στη μαύρη αγορά), εισπράττοντας το ΦΠΑ επί των πωλήσεών του, δίχως να τον αποδίδει στις φορολογικές αρχές και στη συνέχεια εξαφανίζεται. Πρακτικά, η συγκεκριμένη μορφή απάτης διαρθρώνεται κατά τρόπο σύνθετο, που τις περισσότερες φορές περιέχει πιο πολλές συναλλαγές ανάμεσα σε χώρες μέλη, αλλά και πιο πολλών επιχειρήσεων ή οργανισμών στην εκάστοτε χώρα μέλος (European Commission -b, 2018).

Τα πιο καθοριστικά είδη αυτής της μορφής σχημάτων αναφέρονται σε διεθνές επίπεδο σαν απάτες τύπου Καρουζέλ και ContraTrading. Ειδικότερα, στην πρώτη εξ αυτών, ο εξαφανισμένος έμπορος Α έχει σαν βασικότερο στόχο να καταφέρει να διοχετεύσει τα προϊόντα τα οποία αγόρασε ενδοκοινοτικά σε άλλη, εγχώρια εταιρία Β, κάνοντας χρήση μερικών επιχειρήσεων σαν μεσολαβητές (που καλούνται buffers), με κυριότερο στόχο την

εξαγωγή των προϊόντων (ενδοκοινοτική παράδοση) στο κράτος αρχικής προέλευσης και στον ίδιο αρχικό προμηθευτή (Lamensch, 2018).

Τα εμπορεύματα τις περισσότερες φορές μετακινούνται με αυτόν τον τρόπο σε έναν κυκλικό σχηματισμό, που επαναλαμβάνεται διαρκώς έως ότου καταλήξουν στην αγορά. Το αποτέλεσμα αυτής της δράσης είναι πως, σε περίπτωση στην οποία η απάτη θεωρηθεί επιτυχημένη, ο έμπορος Α λαμβάνει αλλά δεν αποδίδει το ΦΠΑ, που οι φορολογικές αρχές είναι σημαντικό να καταβάλουν στον έμπορο Β (Κουνάδης και Σγουρινάκης, 2017).

Ακόμα, καθώς ολοκληρώνεται ο κύκλος της απάτης στρεβλώνεται η αγορά και οι συνθήκες του αθέμιτου ανταγωνισμού, αφού το κύκλωμα, έχει αποκομίσει κέρδη από τη συγκεκριμένη απάτη, και στη συνέχεια πουλάει τα προϊόντα αυτά σε πιο χαμηλές τιμές από εκείνες οι οποίες υφίστανται στη συγκεκριμένη αγορά. Κατάλληλα για παρόμοιες συναλλαγές αποτελούν τα προϊόντα μικρού όγκου, τεράστιας αξίας, διαθεσιμότητας σε ιδιαίτερα μεγάλες ποσότητες και σε κάθε περίπτωση που είναι εξαιρετικά διαδεδομένα. Παρόμοιας μορφής προϊόντα είναι για παράδειγμα τα κινητά τηλέφωνα, τα εξαρτήματα Η/Υ και χρήσιμα μέταλλα. Σε πολλές περιπτώσεις, παρόλα αυτά, η διακίνηση των συγκεκριμένων προϊόντων είναι εικονική, υλοποιείται με λίγα λόγια μονάχα στα χαρτιά, με τον ενεργό ρόλο στο κύκλωμα και μεταφορικών εταιριών (Στεφανής, 2015).

Από την άλλη πλευρά, σε ό,τι έχει να κάνει με την απάτη ContraTrading, που αναφέρθηκε και παραπάνω, θα πρέπει να τονιστεί πως το συγκεκριμένο είδος απάτης τις περισσότερες φορές δρα συνδυαστικά με την προηγούμενη μορφή απάτης. Αυτή κατά κύριο λόγο έγκειται στην υλοποίηση εικονικών συναλλαγών μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, με βασικότερο στόχο να εξισώνεται ο φόρος εκροών με το φόρο εισροών και να μην αναπτύσσεται υποχρέωση απόδοσης φόρου (Lamensch, 2018).

Η δημιουργικότητα, όμως, των κυκλωμάτων της απάτης δεν τελειώνει με τους σχηματισμούς που προαναφέρθηκαν. Τα συγκεκριμένα κυκλώματα έχουν την ευχέρεια να εκμεταλλευτούν ακόμα περισσότερο μερικά χρηματοοικονομικά τελωνειακά καθεστώτα, όπως είναι για παράδειγμα αυτό της κοινοτικής διαμετακόμισης, να πλαστογραφούν έγγραφα καταγωγής εμπορευμάτων, να εισάγουν προϊόντα υπό-τιμολογημένα από τρίτα κράτη, επεκτεινόμενη ακόμη και στον κλάδο των υπηρεσιών. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αυτής της μορφής αποτελεί η εκτιμώμενη ζημιά αξίας 5 δις ευρώ στην εμπορία ποσοστώσεων δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου (Δρούγκας, 2017).

Συνοψίζοντας είναι σημαντικό να επισημανθεί πως η απώλεια των εσόδων που οφείλεται στη μη είσπραξη του ΦΠΑ και την απάτη είναι μεγάλη. Υπολογίζεται πως ποσοστό σχεδόν 12% του συνολικού ποσού ΦΠΑ, που θα ήταν εφικτό να εισπραχθεί, διαρρέει (το αποκαλούμενο έλλειμμα ΦΠΑ). Έχοντας σαν δεδομένο τη διεθνοποίηση της οικονομίας και την τεχνολογική εξέλιξη, γίνεται εύκολα αντιληπτό πως οι μεμονωμένες εθνικές ενέργειες με κυριότερο στόχο την αντιμετώπιση του εν λόγω ζητήματος δεν θα έχουν αποτέλεσμα (Στεφανής, 2015).

Σε όλες τις περιπτώσεις, η πολιτική αντιμετώπισης αυτών των φαινομένων στο ενδοκοινοτικό ΦΠΑ είναι σημαντικό να περιέχει τη διάθεση των κατάλληλων και των χρησιμότερων μέσων καθώς επίσης και την κατάλληλη ενημέρωση στους νόμιμους ελεγκτές, με κυριότερο στόχο να έχουν την ευχέρεια να ανταποκριθούν στην ανίχνευση παρόμοιες φαινομένων απάτης (Lamensch, 2018).

#### *2.4 Απάτη τύπου Καρουζέλ*

Όπως ήδη έχει αναφερθεί και παραπάνω, στη σημερινή εποχή υφίστανται διαφορετικά είδη απάτης στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ, όπως είναι για παράδειγμα η απάτη του εξαφανισμένου εμπόρου, οι εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές και παραδόσεις, η έκδοση πλαστών τιμολογίων, η κατάχρηση τριγωνικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών κλπ, που αναπτύχθηκαν από τις ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ, την έκπτωση πλασματικών ποσών φόρου εισοδήματος κλπ (Πουσκούλα-Γεωργούση, 2018).

Το πιο βασικό παράδειγμα αυτών των μορφών, όμως, είναι του εξαφανισμένου εμπόρου είτε όπως καλείται διαφορετικά η απάτη τύπου Καρουζέλ. Η απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που επιτρέπει την απόκτηση προϊόντων ΦΠΑ αποτελεί μια αλυσιδωτή απάτη, η οποία καλείται με τον όρο απάτη τύπου Καρουζέλ. Στο συγκεκριμένο φαινόμενο περιέχονται αρκετοί έμποροι, που πουλούν τα προϊόντα, τα οποία αποτελούν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης στην εγχώρια αγορά.

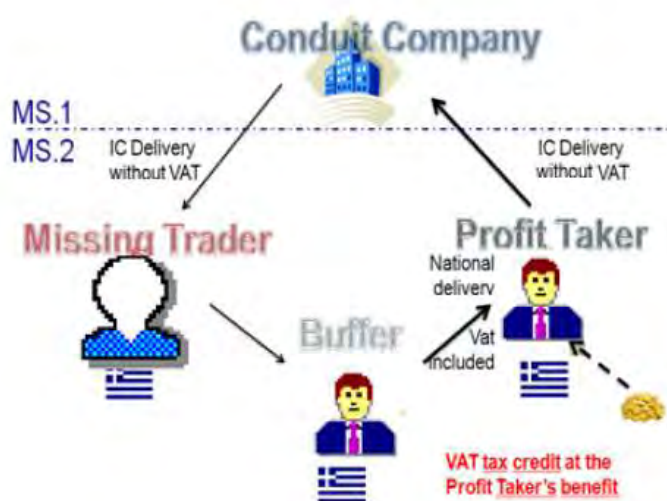
Ο ΦΠΑ χρεώνεται στην εσωτερική αγορά. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, ο έμπορος δεν καταβάλει τον φόρο στο κράτος, εξαιτίας ενδοκοινοτικής απόκτησης ενώ σε αρκετές περιπτώσεις εξαφανίζεται μετά τη συναλλαγή. Η εν λόγω μορφή απάτης είναι εφικτό να

υφίσταται και στην περίπτωση όπου τα ίδια προϊόντα παραδίδονται αρκετές φορές με απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων (Lamensch, 2018).

Πιο συγκεκριμένα, η εν λόγω μορφή απάτης αφήνει τον συνδυασμό συναλλαγών μέσα σε μια χώρα μέλος της ΕΕ όπου χρεώνεται ο ΦΠΑ με εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές στις οποίες δεν υφίσταται χρέωση ΦΠΑ μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Μια τουλάχιστον εταιρία εξαφανίζεται και δεν αποδίδει τη συγκεκριμένη φορολογία την οποία εισέπραξε, ενώ άλλες εταιρίες στην αλυσίδα απάτης εκπίπτουν πλασματικά ποσά του ΦΠΑ εισροών είτε λαμβάνουν επιστροφές ΦΠΑ (European Commission -b, 2018).

Έτσι, αρκετές εταιρίες και οργανισμοί κατορθώνουν να περιορίσουν αισθητά τα φορολογητέα κέρδη τους, να παρουσιάσουν ανοδική τάση των εξόδων τους και να τακτοποιούν λογιστικές ατασθαλίες. Τις περισσότερες φορές παρόμοιες μορφές συναλλαγών ανιχνεύονται κατά κύριο λόγο στην εμπορία κινητών τηλεφώνων, εξαρτημάτων Η/Υ καθώς επίσης και μεταχειρισμένων αυτοκινήτων κλπ (Δρούγκας, 2017).

Εικόνα 2.1 : Απάτη τύπου καρουζέλ



Πηγή: Lamensch, (2018)

Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα προκειμένου να γίνει ευκολότερα αντιληπτός ο βασικός μηχανισμός αυτής της απάτης είναι η περίπτωση όπου η εταιρία Α, που καλείται σαν

αρχική εταιρία εγγεγραμμένη στο κράτος μέλος 1, υλοποιεί μια απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση προϊόντων στην εταιρία Β (καλείται εξαφανισμένη εταιρία), που έχει εγγραφεί και βρίσκεται στη χώρα μέλος 2 (Δρούγκας, 2017).

Η συγκεκριμένη απόκτηση υλοποιείται δίχως την αποπληρωμή του ΦΠΑ. Μετέπειτα, η εταιρία Β πουλάει τα προϊόντα στο εσωτερικό του κράτους σε μια 3<sup>η</sup> εταιρία, που καλείται απομονωτής. Η εταιρία Β χρεώνει το ΦΠΑ στο τιμολόγιο το οποίο εκδίδεται προς την 3<sup>η</sup> εταιρία, τον συλλέγει αλλά δεν τον καταβάλλει στο Υπουργείο Οικονομικών της χώρας μέλος 2 (Στεφανής, 2015).

Στη συνέχεια, η εταιρία Β εξαφανίζεται και η 3<sup>η</sup> εταιρία δεν θα παρεμβληθεί συστηματικά από τη στιγμή που τις περισσότερες φορές χρησιμεύει σαν ενδιάμεση εταιρία με κυριότερο στόχο να διαστρεβλώνει τις έρευνες για το ΦΠΑ. Τέλος, η 3<sup>η</sup> εταιρία μεταπωλεί τα προϊόντα στην εγχώρια αγορά σε μια 4<sup>η</sup> εταιρία (που καλείται μεσολαβητής), που θα εκπέσει το ΦΠΑ το οποίο χρεώνεται στις αγορές της. Επί της ουσίας θα υλοποιήσει μια ενδοκοινοτική παράδοση, με κυριότερο στόχο να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ το οποίο χρεώνεται στις αγορές της (Δρούγκας, 2017).

Επιπλέον, είναι καθοριστικής σημασίας η αναφορά στις απώλειες εισροών στην περίπτωση της φορολογικής απάτης. Το συγκεκριμένο φαινόμενο υπονομεύει την εύρυθμη δράση της εσωτερικής αγοράς και τις περισσότερες φορές προκαλεί σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των νόμιμων και μη εταιριών. Συνεπώς και εξαιτίας της ανοδικής τάσης αυτών των ζητημάτων, χρειάζεται συνεργασία μεταξύ των χωρών μελών, με βασικότερο σκοπό τον περιορισμό και την άμεση καταπολέμηση αυτού του φαινομένου (Φλώρος, 2005).

Μια εξίσου σημαντική εξέλιξη της απάτης αυτής της μορφής είναι και η απάτη Contra Fraud. Το εν λόγω είδος απάτης αποφεύγει την ανίχνευση του κυκλώματος με τη χρήση 2 καρουζέλ, εκ των οποίων η διακίνηση των εμπορευμάτων μονάχα στην μια περίπτωση είναι νόμιμη, ενώ στην άλλη περίπτωση δεν επιτρέπεται να αποκαλυφθεί η πλεκτάνη λόγω του λογιστικού μηχανισμού που χρησιμοποιείται. Έτσι, οι λογιστικές αλλά και οι χρηματοοικονομικές ατασθαλίες εξαφανίζονται (Lamensch, 2018).

Ένα καθοριστικό σκάνδαλο απάτης αυτής της μορφής ήταν στην Κεντρική Μακεδονία στα μέσα της περιόδου του 2009 όπου αποκαλύφθηκαν από τα μέλη της ΥΠΕΕΕ

μη νόμιμες επιστροφές ΦΠΑ με την εμπλοκή τελωνειακών. Σε 12 εικονικές επιχειρήσεις, οι οποίες έδρευαν στη Θεσσαλονίκη παρουσιάστηκαν εισπράξεις που ξεπερνούσαν τα 7 εκατομμύρια ευρώ για εξαγωγές αγαθών που δεν υλοποιήθηκαν ποτέ, ζημιώνοντας με αυτόν τον τρόπο το δημόσιο της χώρας μας (Δημήτραινας, 2011).

Οι παραπάνω εταιρίες και οργανισμοί οι οποίες άνηκαν σε ιδιοκτήτες φορολογικά καθαρούς, εμπορευόταν μελάνια εκτυπωτών, φωτογραφικό χαρτί καθώς επίσης και διάφορα αναλώσιμα υλικά Η/Υ και εξέδιδαν εικονικά και πλαστά τιμολόγια που ξεπερνούσαν τα 43 εκατομμύρια ευρώ, εισπράττοντας παράλληλα επιστροφή ΦΠΑ που ξεπερνούσε τα 7 εκατομμύρια ευρώ. Εν τέλει, εξαιτίας του συγκεκριμένου γεγονότος κινήθηκε φορολογικός έλεγχος και τα εκτιμώμενα πρόστιμα ξεπέρασαν τα 88 εκατομμύρια ευρώ για τον κώδικα βιβλίων ενώ υπήρξε πρόστιμο 22 εκατομμυρίων ευρώ για το ΦΠΑ (Φινokaλιώτης και Μπάρμπας, 2011).

Στο σημείο αυτό, είναι σημαντικό να τονιστεί πως η εν λόγω απάτη κυριαρχεί όχι μονάχα στη χώρα μας αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Αρκετές εξαγωγικές εταιρίες οι οποίες εξαπάτησαν το δημόσιο της χώρας μας βρέθηκαν στο στόχαστρο. Την ίδια χρονική περίοδο αποκαλύφθηκαν περισσότερες από 20 εταιρίες οι οποίες είχαν φοροδιαφύγει σε ποσά τα οποία ξεπερνούσαν τα 300 εκατομμύρια ευρώ (Σταματόπουλος και Κλωνη, 2015).

Κάνοντας χρήση πλαστών και εικονικών τιμολογίων, με την τακτική των υπερτιμολογήσεων καθώς επίσης και την απάτη τύπου Καρουζέλ, οι εταιρίες κατάφερναν να εισπράττουν μη νόμιμα από το δημόσιο μεγάλα ποσά ΦΠΑ και να περιορίζουν αισθητά τη φορολογική τους επιβάρυνση. Με τα παραποιημένα φορολογικά δεδομένα οι λήπτριες επιχειρήσεις είχαν υψηλότερη επιστροφή ΦΠΑ, εμφανίζοντας καθοριστικές ανοδικές τάσεις των εξόδων τους (Lamensch, 2018).

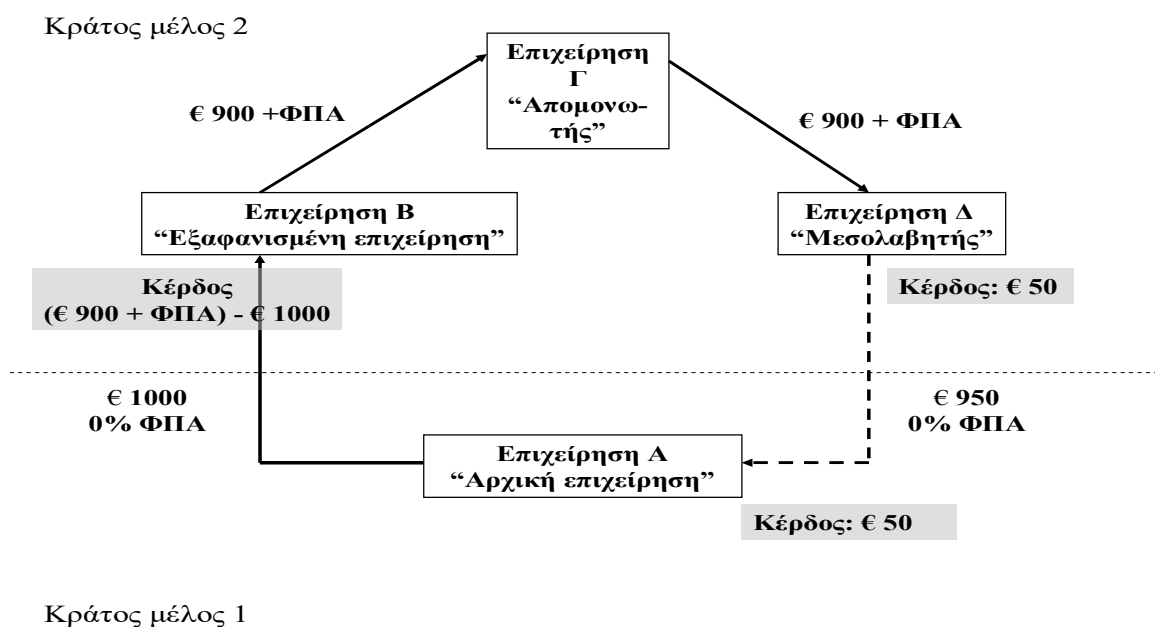
Επιπλέον, βάσει με την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, έχουν εντοπιστεί σημαντικά περιστατικά φοροδιαφυγής και απάτης αυτής της μορφής σε νεοεισερχόμενη χώρα μέλος της ΕΕ. Στο συγκεκριμένο πλαίσιο, η Ουγγαρία κοινοποίησε στις αρχές της χώρας μας τους πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που υποβλήθηκαν από τους Ούγγρους εμπόρους για αγορές που εκείνοι είχαν υλοποιήσει από εμπόρους της χώρας μας.

Από την αντιπαραβολή των στοιχείων αυτών εντοπίστηκε πως αρκετές εταιρίες και οργανισμοί της χώρας μας δήλωσαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ οι Ούγγροι αγοραστές



δεν δήλωσαν ανάλογες αποκτήσεις από τους Έλληνες. Ειδικότερα, από τη διασταύρωση των παραπάνω δεδομένων, ανακαλύφθηκε πως από τις 392 συναλλαγές οι οποίες είχαν δηλωθεί από τις 303 εταιρίες της χώρας μας με συνολική αξία σχεδόν 25,7 χιλιάδων ευρώ, οι 112 εξ αυτών, αξίας σχεδόν 14,8 χιλιάδων ευρώ που είχαν να κάνουν με 99 εταιρίες, δεν είχαν δηλωθεί από τις αντίστοιχες ουγγρικές σαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (Τσιάτουρας, 2016).

Εικόνα 2.2 : Παράδειγμα απάτης τύπου καρουζέλ



Πηγή: Δρούγκας, (2017)

Ένα εξίσου σημαντικό παράδειγμα υπήρξε και στη Βουλγαρία, από βορειοελλαδίτες επιχειρηματίες, που με τη σειρά τους αναζήτησαν κάθε τρόπο με στόχο να καταφέρουν να επιβιώσουν και να ενισχύουν τη ρευστότητά τους που είχε πληγεί σε τεράστιο επίπεδο εξαιτίας της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής ύφεσης. Συνεπώς, έχοντας σαν βασικότερο δεδομένο πως το βουλγαρικό δημόσιο έχει χαμηλότερο συντελεστή φορολογίας αλλά

ανταποκρίνεται και με πιο μεγάλη συνέπεια και αξιοπιστία σε αυτά τα ζητήματα, επιστρέφοντας το ποσό του ΦΠΑ σε διάστημα μικρότερου των 30 ημερών από τη μέρα υποβολής των δικαιολογητικών, αρκετοί είχαν προχωρήσει στη σύσταση επιχειρήσεων εμπορικού αντικειμένου στο συγκεκριμένο κράτος (Στεφανής, 2015).

Έτσι, αγόραζαν για παράδειγμα, βασικές ύλες από τρίτα κράτη, για τα οποία ίσχυε διαφορετικό καθεστώς ΦΠΑ, πλήρωναν στο βουλγαρικό δημόσιο ότι τους αναλογούσε και στη συνέχεια οι υπεύθυνες υπηρεσίες του συγκεκριμένου κράτους τους επέστρεφε μέσα στις προβλεπόμενες ημερομηνίες το συγκεκριμένο φόρο. Με αυτόν τον τρόπο, η ρευστότητα της εταιρίας επί της ουσίας δεν δεχόταν σημαντικές επιρροές και επιδράσεις είτε τουλάχιστον ήταν σε ιδιαίτερα καλή μοίρα σε σχέση με τη χώρα μας. Στη συνέχεια, η συναλλαγή υλοποιούνται νομίμως μεταξύ των δυο κρατών, με τα παραστατικά της αγοροπωλησίας, μονάχα που πλέον δεν υπήρχε λόγος υποβολής ΦΠΑ, καθώς αφορούσε μια ενδοκοινοτική συναλλαγή (Δρούγκας, 2017).

## *2.5 Offshore και τρηγωνικές συναλλαγές*

Η έλλειψη εναρμονίσεως των άμεσων φόρων παίζει καθοριστικό ρόλο σε όλες τις πολυεθνικές εταιρίες καθώς εκείνες έχουν την ευχέρεια να συγκεντρώνουν τεράστιο ποσοστό των κερδών τους στη χώρα η οποία τα φορολογεί με πιο χαμηλούς συντελεστές. Προς το συγκεκριμένο σκοπό γίνεται χρήση των επιχειρήσεων και των οργανισμών βάσεων, των τιμών μεταβιβάσεως καθώς επίσης και των διεθνών ομολογιακών δανεισμών (Shaxson, 2011).

Οι επιχειρήσεις βάσεως είναι εγκατεστημένες σε κράτη με χαμηλότερη φορολογία (καλούνται φορολογικοί παράδεισοι). Συγκεντρώνουν κατά διαφορετικές τακτικές, τεράστιο ποσοστό των κερδών των θυγατρικών τους εταιριών και τα επενδύουν ξανά στις ίδιες είτε σε διαφορετικές εταιρίες. Μια από τις βασικότερες μεθόδους συγκεντρώσεως των κερδών σε κράτη με χαμηλότερη φορολογία είναι οι τιμές μεταβιβάσεως, που τις περισσότερες φορές εφαρμόζονται στις συναλλαγές μεταξύ των μονάδων μιας πολυεθνικής εταιρίας (Δουβής, 2008).

Οι συγκεκριμένες εταιρίες έχουν την ευχέρεια να εκδίδουν πιο χαμηλά ομολογιακά δάνεια σε κράτη, που δεν παρακρατούν τους φόρους επί των συγκεκριμένων τόκων των

δανεισμών. Οι εταιρίες αυτής της μορφής έχουν τη δυνατότητα να πληρώνουν χαμηλότερους τόκους για τα εν λόγω δάνεια, καθώς οι πιστωτές τους έχουν την ικανότητα να διαφεύγουν της φορολογίας επί του εισοδήματος των κρατών τους (Μαρκάρης, 2016).

Το περιβάλλον των off-shore επιχειρήσεων είναι εξαιρετικά δύσκολο να οριστεί, ακόμα και από τεράστιους διεθνείς οργανισμούς, επομένως, και να φορολογηθεί. Με αυτόν τον τρόπο, η επιβολή του φόρου μέσα στην ΕΕ οριοθετείται κατά κύριο λόγο σε ένα μικρό ποσοστό επί του κύκλου εργασιών. Σε έρευνα που έγινε πριν μερικά χρόνια για το ζήτημα αυτό, το ΔΝΤ ανέφερε ότι υφίσταται διαφωνία ακόμα και για τα κέντρα αυτών των δράσεων, με μερικές έρευνες να τα περιορίζουν σε 14 και άλλες να υπολογίζουν το σύνολό τους να είναι πιο μεγάλο από 60. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το γεγονός πως το Financial Stability Forum απαριθμεί 42 (Shaxson, 2011).

Μεταξύ αυτών υφίστανται τεράστια οικονομικά κέντρα, όπως είναι για παράδειγμα το Λονδίνο, η Νέα Υόρκη είτε ακόμα και το Χονγκ-Κόνγκ (που και εδώ φυσικά υφίστανται σημαντικά ζητήματα) όπου η εποπτεία είναι ιδιαίτερα περιορισμένη, εάν όχι μη υπαρκτή. Χαρακτηριστικό είναι ότι από το 1,1 εκατομμύρια επιχειρήσεις αυτής της μορφής που εκτιμάται ότι υφίστανται αυτή τη στιγμή σε παγκόσμιο επίπεδο, ένα ποσοστό μεγαλύτερο του 40% έχει συσταθεί στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους (Μαρκάρης, 2016).

Στα πιο μικρά νησιά Κιμάν έχουν εδρεύσει περισσότεροι από 580 τραπεζικοί οργανισμοί, ενώ οι Μπαχάμες βρίσκονται στην 2<sup>η</sup> θέση με 301. Οι στατιστικές για τον όγκο που έχει λάβει μια τέτοια δράση είναι ιδιαίτερα ελλιπείς. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, βάσει με μετρήσεις του ΔΝΤ το μέγεθος της δράσης τους έχει ξεπεράσει κάθε προηγούμενο. Για παράδειγμα, βάσει με μετρήσεις που έγιναν πριν μερικά χρόνια, οι συγκεκριμένοι τραπεζικοί οργανισμοί διέθεταν στο ξεκίνημα της περιόδου του 2000, κεφάλαια τα οποία ξεπερνούσα τα 4,6 τρις δολάρια (Shaxson, 2011).

Από την άλλη πλευρά, σε ό,τι έχει να κάνει με τις τριγωνικές συναλλαγές, είναι σημαντικό να τονιστεί πως πρόκειται για μια έννοια η οποία ως επί το πλείστον χρησιμεύει με κυριότερο στόχο να περιγράψει μια συναλλαγή όπου εμπλέκονται 3 εμπορεύσιμοι ενώ υφίστανται 2 συναλλαγές, αλλά 1 μετακίνηση των προϊόντων από τον 1<sup>ο</sup> στον 3<sup>ο</sup> εμπορεύσιμο (Δουβής, 2008).

Ειδικότερα, οι ελληνικές ΑΕ που θέλουν να υλοποιήσουν μια εισαγωγή από το εξωτερικό δεν τιμολογούν άμεσα τον προμηθευτή της (έστω πως πρόκειται για μια εταιρία από τη Γερμανία). Φτιάχνει μια συγγενική επιχείρηση στην Κύπρο, στη Βουλγαρία είτε σε άλλη χώρα και τη βάζει να αγοράσει αυτή τις προμήθειες από τη Γερμανική επιχείρηση. Μετέπειτα, η Βουλγαρική εταιρία τιμολογεί και πάλι την προμήθεια για την επιχείρηση της χώρας μας, φυσικά σε αρκετά πιο υψηλή τιμή (Φουλίδου, 2015).

Στην περίπτωση στην οποία οι παραπάνω εμπορευόμενοι είναι εγγεγραμμένοι για λόγους ΦΠΑ σε 3 διαφοροποιημένες χώρες μέλη της ΕΕ, και η μετακίνηση των προϊόντων υλοποιείται μεταξύ του 1<sup>ου</sup> (του προμηθευτή δηλαδή) και του 3<sup>ου</sup> (του τελικού καταναλωτή), δίχως τα συγκεκριμένα προϊόντα να μετακινούνται στη χώρα μέλος του 2<sup>ου</sup> εμπορευόμενου (ενδιάμεσου προμηθευτή) τότε υφίσταται η δυνατότητα να εφαρμοστεί απλοποιημένη δράση (Γκλεζάκος, 2008).

Η δράση αυτής της μορφής προσφέρει την ευχέρεια στον ενδιάμεσο προμηθευτή, να μην εγγραφεί στη χώρα μέλος όπου ξεκινάει η μεταφορά των προϊόντων είτε στη χώρα μέλος στην οποία εν τέλει μεταφέρονται τα εν λόγω προϊόντα. Στην περίπτωση στην οποία ένας εμπορευόμενος από την Κύπρο εμπλέκεται σε μια συναλλαγή αυτής της μορφής σαν ενδιάμεσος προμηθευτής είναι αναγκασμένος να :

- Κάνει χρήση του αριθμού εγγραφής ΦΠΑ στην Κύπρο με κυριότερο στόχο να επιτρέψει στον προμηθευτή των προϊόντων να επιβάλλει τον μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ στην παράδοση των προϊόντων που υλοποιεί (1<sup>η</sup> αγοραπωλησία)
- Εκδώσει τιμολόγιο στον τελικό καταναλωτή με μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ (όπως συμβαίνει με την ενδοκοινοτική παράδοση) όπου είναι σημαντικό να αναφέρονται εκτός από τα δεδομένο που τις περισσότερες φορές χρειάζονται και η φράση «ΦΠΑ: ΕΚ ΑΡΘΡΟ 28 ΑΠΛΟΠΟΙΗΜΕΝΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ» (2<sup>η</sup> αγοραπωλησία)
- Καταχωρήσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα κάτω από τη στήλη τριγωνικές συναλλαγές και στο τετράγωνο 9 της φορολογικής του δήλωσης (Φουλίδου, 2015)

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να τονιστεί πως εξαιτίας της υπέρ-τιμολόγησης η επιχείρηση της χώρας μας παρουσιάζεται να έχει πιο μικρά κέρδη. Η αμφισβήτηση από τις ελεγκτικές αρχές δεν είναι εύκολη, αφού οι δαπάνες συνδυάζονται με τιμολόγια της εταιρίας που εδρεύει στο κράτος μέλος της ΕΕ. Διαμέσου της δράσης φουσκώνουν τα κέρδη της επιχείρησης στη Βουλγαρία είτε στην Κύπρο. Η ζημιά, όμως, σε αυτήν την περίπτωση είναι μικρότερη αφού ο φορολογικός συντελεστής είναι πιο χαμηλός (Δουβής, 2008).

Με κυριότερο στόχο την εποπτεία της βουλγαρικής είτε της κυπριακής επιχείρησης επιστρατεύεται μια υπεράκτια. Επί της ουσίας, η εν λόγω επιχείρηση παρακολουθείται από την επιχείρηση της χώρας μας. Αυτό, όμως, οι φορολογικές αρχές της χώρας μας δεν έχουν την ευχέρεια να το αποδείξουν εύκολα. Σε περίπτωση που είχαν αυτή τη δυνατότητα, θα χρησιμοποιούσαν τις διατάξεις για τις ενδο-ομιλικές χρηματοοικονομικές συναλλαγές (Φουλίδου, 2015).

## *2.6 Κίνητρα και πρόσμια*

Μελετητές της εγκληματολογίας καθώς επίσης και της κοινωνιολογίας έχουν αναγνωρίσει σε έρευνές τους τα 3 κυριότερα και σημαντικότερα κίνητρα τα οποία έχουν άμεση σχέση με την πιθανότητα ένας άνθρωπος να διαπράξει απάτη. Τα 3 κίνητρα αυτής της μορφής οριοθετούν τη θεωρία του τριγώνου της απάτης που έχει αποκτήσει ευρεία αποδοχή ύστερα από την υιοθέτησή της από το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Λογιστών (Lamensch, 2018).

Σε αυτό το τρίγωνο, αρχικά, καθοριστικό ρόλο παίζουν οι πιέσεις. Πίεση είτε κίνητρο με βασικότερο στόχο την υλοποίηση μιας απάτης υφίσταται σε περιόδους χρηματοοικονομικής κρίσης εξαιτίας υψηλότερου ανταγωνισμού είτε κορεσμού της αγοράς, κάτι το οποίο πολλές φορές έχει άμεση σχέση και με την αισθητή ελάττωση των περιθωρίων κέρδους, την απειλή χρεοκοπίας, την πίεση για εκπλήρωση απαιτήσεων τρίτων μερών, προσδοκίες για επίτευξη υψηλότερων απολαβών, πίεση από το περιβάλλον εργασίας για εκπλήρωση υψηλότερων οικονομικών σκοπών, προσωπικές φιλοδοξίες, πίεση από το οικογενειακό περιβάλλον κλπ (Φουλίδου, 2015).

Εικόνα 2.3 : Το τρίγωνο της απάτης



Πηγή: Ernst & Young, (2016)

Εξίσου καθοριστικό ρόλο, όπως διακρίνεται και από την εικόνα 3.2, παίζουν και οι ευκαιρίες. Καθοριστικές ευκαιρίες για εμπλοκή σε περιστατικά απάτης έχουν κατά κύριο λόγο προέλευση από την μη αποδοτική δράση των διενεργούμενων ελέγχων, πρακτικές ατιμωρησίας, έλλειψη ηθικής καθοδήγησης και ηγεσίας, φορολογικές διατάξεις που παρέχουν ευκαιρίες για φοροδιαφυγή κλπ (Δημήτρινας, 2011).

Επίσης, καθοριστικό ρόλο παίζει και η αιτιολόγηση-εκλογίκευση. Άνθρωποι είναι δυνατόν να έχουν την ευχέρεια να εκλογικεύσουν τη διάπραξη μιας τέτοιας απάτης. Κάποιοι άνθρωποι έχουν τη νοοτροπία, το χαρακτήρα είτε ένα σύνολο διαφοροποιημένων ηθικών αξιών που τους προσφέρουν την ευχέρεια εν γνώσει τους και από πρόθεση να διαπράξουν μια μη έντιμη πράξη. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, ακόμα και καθ' όλα έντιμοι άνθρωποι είναι εφικτό να υλοποιήσουν μια απάτη σε ένα περιβάλλον το οποίο τους ασκεί τεράστια πίεση (Τάχος, 2008).

Γενικότερα, μια ανάλυση των περιστατικών της χρηματοοικονομικής απάτης, είναι εφικτό να αποκαλύψουν αρκετούς αιτιολογικούς παράγοντες. Οι συγκεκριμένοι παράγοντες αποτελούν καθοριστικές ενδείξεις της επιχειρηματικής ευαισθησίας σε δόλιες πρακτικές. Καθοριστικό ρόλο σε όλα αυτά διαδραματίζουν διάφορα χρηματοοικονομικά κίνητρα από το

εξωτερικό περιβάλλον του υποκείμενου φόρου, όπως είναι για παράδειγμα ο ισχυρός επιχειρηματικός ανταγωνισμός καθώς επίσης και η πίεση επίτευξης μη ρεαλιστικών στόχων και η εστίαση στα βραχυπρόθεσμα αποτελέσματα.

Από την άλλη πλευρά, σε ό,τι έχει να κάνει με τα πρόστιμα εγκλήματος απάτης ΦΠΑ, είναι σημαντικό να τονιστεί πως η υλοποίηση φορολογικών εγκλημάτων είναι εφικτό να εντοπιστεί εύκολα από την οριστική πράξη του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, που εκδίδεται μετά από υλοποίηση ελέγχου. Τα εγκλήματα αυτής της μορφής ως επί το πλείστον αφορούν το ΦΠΑ, το φόρο ασφαλιστρών καθώς επίσης και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών που υλοποιούνται διαμέσου της παραπλάνησης της φορολογικής διοίκησης στα πλαστά και εικονικά στοιχεία καθώς επίσης και της αθέμιτης παρασιώπησης είτε της απόκρυψης των αληθινών γεγονότων, με κυριότερο στόχο τη μη απόδοση των φόρων είτε της επιστροφής του (Φουλίδου, 2015).

Ως επί το πλείστον οι ποινές οι οποίες επιβάλλονται με την ανίχνευση ενός φαινομένου φοροδιαφυγής οριοθετούνται από την 3<sup>η</sup> παράγραφο του 66<sup>ου</sup> άρθρου και εξαρτώνται από το μέγεθος και την κατηγορία των εγκλημάτων. Ειδικότερα, κάποιος ο οποίος θα υλοποιήσει ένα έγκλημα απάτης στο ΦΠΑ τιμωρείται με φυλάκιση περισσότερων από 2 χρόνων από τη στιγμή που ο φόρος ο οποίος αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα είτε στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυφτεί ξεπερνά για κάθε φορολογικό είτε διαχειριστικό έτος τις 50 χιλιάδες ευρώ, σε περίπτωση που πρόκειται για ΦΠΑ είτε τις 100 χιλιάδες ευρώ σε όλες τις άλλες περιπτώσεις (Πουσκούλα-Γεωργούση, 2018).

Τέλος, είναι σημαντικό να επισημανθεί πως σαν ποινή οριοθετείται η κάθειρξη, σε περίπτωση που το ποσό του φόρου, τέλους είτε ακόμα και εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου ξεπερνά για κάθε φορολογικό είτε διαχειριστικό έτος τις 100 χιλιάδες ευρώ, από τη στιγμή που αυτό έχει να κάνει με το ΦΠΑ και τις 150 χιλιάδες ευρώ σε όλες τις άλλες περιπτώσεις φόρου, τέλους είτε ακόμα και εισφοράς (Artavanis, 2015).

## 2.7 Συνέπειες απάτης

Η απάτη είναι εφικτό να κοστίσει σε μεγάλο βαθμό και στην κοινωνία καθώς επίσης και στις επιχειρήσεις αλλά και στους ανθρώπους οι οποίοι περιέχονται σε μια τέτοια δράση. Σε μακροοικονομικό επίπεδο, η επιρροή της απάτης στην οικονομία πολλές φορές μοιάζει με

την επιρροή που έχει σε μια εταιρία. Η απάτη στρέφει αλλού τα κεφάλαια τα οποία χρειάζονται για εποικοδομητικά προγράμματα, όπως για παράδειγμα στην εκπαίδευση είτε ακόμα και στην υγεία.

Οι κοινωνιολόγοι στη σημερινή εποχή αναφέρουν πως οι απάτες αυτής της μορφής είναι εφικτό να δημιουργήσουν μια κυρίαρχη συμπεριφορά «εάν μπορούν οι άλλοι μπορώ και εγώ», που πολλές φορές ενισχύει και διαιωνίζει περισσότερο το υπαλληλικό έγκλημα. Η απάτη σε πολλές περιπτώσεις αποτελεί τη συνέπεια της γενικότερης αμέλειας για ηθική συμπεριφορά η οποία έχει προέλευση από διάφορες κοινωνικές είτε εκπαιδευτικές αναταραχές (Φουλίδου, 2015).

Σε δημόσιο επίπεδο, θα πρέπει να τονιστεί πως ο βασικότερος λόγος της δημόσιας ανησυχίας για τέτοιες απάτες είναι πως οι εισροές του κρατικού προϋπολογισμού ελαττώνονται σημαντικά και άνθρωποι οι οποίοι βασίζονται σε αυτά και λαμβάνουν αποφάσεις για ένα κράτος, δεν έχουν την ευχέρεια να τις υλοποιήσουν. Στη σημερινή εποχή υφίσταται ένα τεράστιο έλλειμμα στα δημόσια ταμεία, με κυριότερη επίπτωση η χώρα να μην είναι αποδοτική και να μην μπορεί να ανταποκριθεί πλήρως στις υποχρεώσεις της (Δρούγκας, 2017).

Το κόστος των ελαττωματικών αποφάσεων που λαμβάνονται λόγω της απάτης και φοροαποφυγής είναι αναπόφευκτο. Τα περιορισμένα αποθέματα των οικονομικών πόρων κατά κύριο λόγο κατανέμονται λανθασμένα. Οι επενδυτές παρουσιάζουν σημαντικές απώλειες που είναι δυνατόν να μην είναι ανακτήσιμες. Οι τραπεζικοί οργανισμοί καθώς επίσης και τα υπόλοιπα δανειστικά ιδρύματα παρέχουν δανεισμούς σε μονάδες οι οποίες δεν τους αξίζουν (European Commission -b, 2018).

Τέλος, υφίσταται το εταιρικό επίπεδο, όπου οι επιπτώσεις για τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς που συνδέονται με την απάτη είναι εφικτό να είναι εξαιρετικά αυστηρές και σημαντικές. Οι άσχημες επιπτώσεις κυμαίνονται από τη χρεοκοπία έως και τη διαγραφή από τα εμπορικά μητρώα. Η απάτη αυτής της μορφής εξασθενίζει σε μεγάλο βαθμό την αποτελεσματικότητα, την παραγωγικότητα καθώς επίσης και τις καινοτόμες δράσεις, καθώς οι πόροι απορροφώνται σε μη εποικοδομητικές δράσεις. Το γεγονός αυτό περιορίζει σημαντικά την ικανότητα μιας επιχείρησης να διοικεί, να επεκτείνεται καθώς επίσης και να κατορθώνει τους σκοπούς της (Lamensch, 2018).



Τέλος, είναι σημαντικό να τονιστεί πως η χρησιμοποίηση μη νόμιμων είτε ακόμα και ανήθικων πρακτικών είναι δυνατόν να επιφέρει τεράστια προβλήματα στη φήμη και την εικόνα μιας επιχείρησης και αυτό θα επιφέρει μη θετικές συνέπειες στις πωλήσεις, την πρόσληψη ανθρώπινου δυναμικού, στο δανεισμό και βέβαια στις τιμές των μετοχών της. Οι επιχειρήσεις δεν έχουν την ευχέρεια να παραμείνουν υγιείς και ανταγωνιστικές, σε περίπτωση που η απάτη εξακολουθεί να υπάρχει. Οι πόροι οι οποίοι δεν αξιοποιούνται σωστά απειλούν τη μακροζωία μιας επιχείρησης. Επί της ουσίας η μοναδική ανοδική τάση η οποία έχει άμεση σχέση με την απάτη είναι το κόστος της νομικής προστασίας και ασφαλείας (Φουλίδου, 2015).

## 3<sup>ο</sup> ΚΕΦΑΛΑΙΟ

### ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ – ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ

Στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιάσουμε ορισμένα στοιχεία και δεδομένα που θα μας βοηθήσουν να κατανοήσουμε καλύτερα το πρόβλημα της απάτης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ενώ παράλληλα θα μελετήσουμε συγκεκριμένες-κρίσιμες περιπτώσεις απάτης, που εμφανίστηκαν τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο, αποσκοπώντας στον εντοπισμό επαναλαμβανόμενων μοτίβων-τρόποι φοροδιαφυγής, αλλά και της διάστασης του φαινομένου που προκύπτει εξαιτίας της ύπαρξης αυτών.

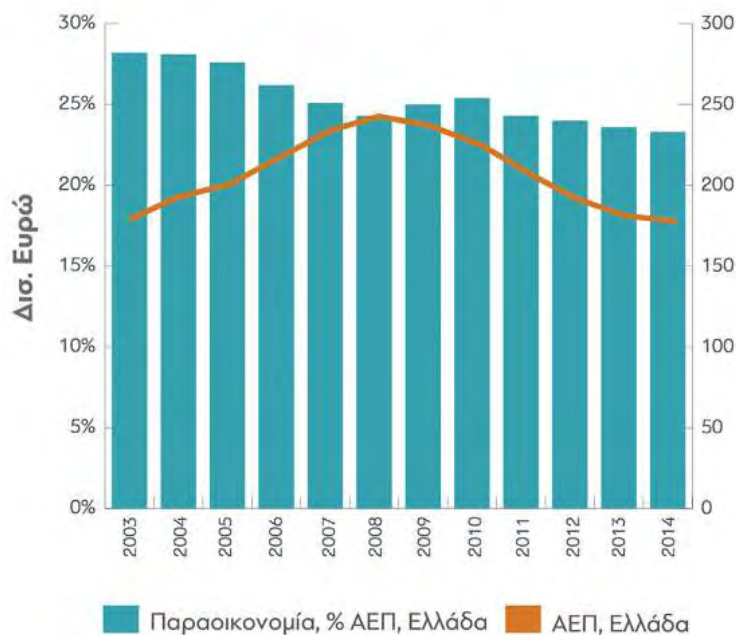
#### *3.1 Πληροφορίες σχετικά με το ιστορικό και το γενικό πλαίσιο*

Το φαινόμενο της παραοικονομίας αποτελεί πιθανόν ένα από τα πιο σημαντικά ζητήματα της οικονομίας της χώρας μας, όπως επίσης και των άλλων χωρών μελών της ΕΕ, λόγω κυρίως της τεράστιας έκτασης που έχει πάρει. Η παραοικονομική δράση, περιέχοντας και το φαινόμενο της φοροδιαφυγής αποτελεί έναν καθοριστικό λόγο, ο οποίος διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στα υψηλά δημόσια ελλείμματα (Ernst & Young, 2016).

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα τα προηγούμενα χρόνια δημιούργησε τεράστια απώλεια κρατικών εισροών (όπως για παράδειγμα συνέβη την περίοδο του 2014 με απώλεια περισσότερων από 7 δισεκατομμυρίων ευρώ, σχεδόν 4% του ΑΕΠ). Το μέγεθος του φαινομένου της παραοικονομίας στη χώρα μας υπολογίζεται πως κατά την ίδια περίοδο είχε ξεπεράσει το 23% του ΑΕΠ, δηλαδή περισσότερα από 41 δισεκατομμύρια ευρώ, ενώ κατά την περίοδο του 2015 το ποσοστό αυτό ανερχόταν στο 22,4% του ΑΕΠ (Πουσκούλα-Γεωργούση, 2018).

Επίσης, είναι σημαντικό να αναφερθεί πως η ζημιά την οποία υπέστη η οικονομία της χώρας μας από τη διαφθορά, υπό την έννοια της αισθητής ελάττωσης του ΑΕΠ της υπολογίζεται πως την περίοδο του 2014 έφτασε στα 21 δισεκατομμύρια ευρώ. Τα δεδομένα αυτά ήταν βελτιωμένα σε σχέση με τα δεδομένα που υπήρχαν κατά τη διάρκεια των πρώτων ετών της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής ύφεσης στη χώρα μας (Ernst & Young, 2016).

Εικόνα 3.1 : Παραοικονομία ως ποσοστό του ΑΕΠ στην Ελλάδα πριν και μετά την κρίση



Πηγή: Γεωργακόπουλος, (2016)

Ακόμη, βάσει ερευνών, σχεδόν το 33% των χρημάτων που ήταν κρυμμένα σε εξωχώριες επιχειρήσεις και οργανισμούς, ήταν εντός της ΕΕ (ως επί το πλείστον στην Κεντρική Ευρώπη και στο Ηνωμένο Βασίλειο). Τα συγκεκριμένα χρήματα ήταν σχεδόν 12 τρισεκατομμύρια ευρώ ενώ οι διαφυγόντες εισροές από τη μη καταβολή φόρων για τα κράτη της ΕΕ ήταν σχεδόν 156 δισεκατομμύρια ευρώ. Επίσης, θα πρέπει να επισημανθεί πως περίπου το 19,5% των καταθετικών λογαριασμών σε διεθνές επίπεδο συντηρούνταν με φορολογικούς παραδείσους (Καρακώστα, 2018).

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η χώρα του Λουξεμβούργου που αποτέλεσε το πρώτο κράτος στην πυραμίδα του φαινομένου της νόμιμης φοροδιαφυγής. Οι ξένες εταιρίες και οργανισμοί οι οποίοι βρίσκονταν εγκατεστημένοι σε αυτή τη χώρα είχαν την ευχέρεια να ελαττώσουν σημαντικά μερικά είδη φορολογίας από το 29% στο 0%, να πληρώσουν δηλαδή 0% φορολογία (Ernst & Young, 2016).

Ένα εξίσου χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι και οι ΗΠΑ, μιας και οι εταιρίες αυτής της χώρας που έδρευαν στο εξωτερικό φορολογούσαν το 9% των διεθνών κερδών τους σε χώρες όπως το Λουξεμβούργο, όπου διέμενε μονάχα το 0,1% του παγκόσμιου ανθρώπινου

δυναμικού τους. ο συντελεστής φορολόγησης κερδών αποτελούσε ένα ποσοστό που δεν ξεπερνούσε το 0,4%, την ώρα που στις ΗΠΑ το ποσοστό αυτό ανερχόταν στο 35% (Δημήτριάνας, 2011).

Στο σημείο αυτό, είναι σημαντικό να τονιστεί πως το Λουξεμβούργο πριν μερικά χρόνια ήταν στην 3<sup>η</sup> θέση ανάμεσα στους κυριότερους φορολογικούς παραδείσους, καθώς στο συγκεκριμένο κράτος αποθήκευε σχεδόν το 13% των χρημάτων που είχαν να κάνουν με τη διεθνή νόμιμη φοροδιαφυγή. Στην 1<sup>η</sup> θέση αυτής της κατάταξης ήταν τα νησιά Cayman, που είναι βρετανικό υπερπόντιο έδαφος στην Καραϊβική, ενώ η Κύπρος λογίζεται σαν ένα καθοριστικό κομμάτι του συγκεκριμένου παιχνιδιού, παρά το γεγονός πως πλέον δεν είναι στην ίδια θέση όπως παλιά, εξαιτίας των μέτρων που λήφθηκαν για το τραπεζικό της σύστημα από την ΕΕ (Καρακώστα, 2018).

Εικόνα 3.2 : TOP 10 των φορολογικών παραδείσων



Πηγή: Η Καθημερινή, (2016)

### 3.2 Το έλλειμμα ΦΠΑ(VATGap) στα κράτη-μέλη της Ε.Ε.

Το συγκεκριμένο έλλειμμα αποτελεί έναν καθοριστικό δείκτη της αποδοτικής εφαρμογής του νομοθετικά ισχύοντος καθεστώτος ΦΠΑ, μιας και προσφέρει μια εκτίμηση της απώλειας φορολογικών εισόδων αυτής της μορφής, εξαιτίας του φαινομένου της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής, οποιασδήποτε άλλης φορολογικής απάτης που έχει άμεση σχέση με το ΦΠΑ, αλλά και της μη αποδοτικότητας των φοροεισπρακτικών και φοροελεγκτικών συστημάτων (διαφθορά είτε ατελής διάρθρωση και οργάνωση των κρατικών υπηρεσιών) (Αθανασάκη, 2018).

Το εν λόγω έλλειμμα οριοθετείται σαν τη διαφορά ανάμεσα των υλοποιηθέντων με το ισχύον φορολογικό καθεστώς εσόδων ΦΠΑ καθώς επίσης και της θεωρητικής συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης του νομοθετικού πλαισίου που ισχύει ή του Vat Total Tax Liability (VTTL), που αφορά τις θεωρητικές-δυνητικές βέλτιστες εφικτές εισροές ΦΠΑ με τους ισχύοντες συντελεστές (κανονικά ελαττωμένους και ειδικά ελαττωμένους όπως συμβαίνει για παράδειγμα στα νησιά του Αιγαίου στη χώρα μας), σε περίπτωση που δεν υπάρχει φοροαποφυγή, φοροδιαφυγή κλπ είτε μη αποδοτικότητα του φοροεισπρακτικού συστήματος (Δρούγκας, 2017).

Πίνακας 3.1 : Διαχρονική εξέλιξη του ελλείμματος ΦΠΑ για την Ελλάδα κατά τα πρώτα χρόνια της κρίσης (2009-2013)

<b>ΕΛΛΑΔΑ –ESA 95</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
A.VTTL*(A.1+A.2+A.3+A.4)	22.453	22.885	24.181	20.595	19.090
A.1 Θεωρητικά-δυνητικά έσοδα ΦΠΑ από την κατανάλωση των νοικοκυριών	14.763	16.033	18.031	15.607	14.571
A.2 Μη εισπρακτέα θεωρητικά έσοδα ΦΠΑ από την ενδιάμεση κατανάλωση, τη Γενική Κυβέρνηση και των μη κερδοσκοπικών οργανισμών που	2.570	2.379	2.113	1.868	1.761

προσφέρουν υπηρεσίες στα νοικοκυριά					
A.3 Μη εισπρακτέα θεωρητικά έσοδα ΦΠΑ από τις επενδύσεις εξαιρουμένων βιομηχανιών	4.745	4.058	3.494	2.717	2.358
A.4 Καθαρές προσαρμογές	376	416	543	403	400
B. Πραγματικά εισπραχθέντα έσοδα ΦΠΑ	14.876	15.958	15.021	13.712	12.593
Γ. Έλλειμμα ΦΠΑ-VAT Gap (A-B)	7.577	6.927	9.160	6.883	6.497
Γ.1 Έλλειμμα ΦΠΑ ως ποσοστό του VTTL*(=Γ/Α)	33.7%	30.3%	37.9%	33.4%	34%
Γ2 Έλλειμμα ΦΠΑ ως ποσοστό του ΑΕΠ	3.3%	2.83%	4.39%	3.56%	3.57%
ΑΕΠ	231.081	222.151	208.532	193.347	182.054
A. VTTL*(A.1+A.2+A.3+A.4)	22.453	22.885	24.181	20.595	19.090
A.1 Θεωρητικά-δυνητικά έσοδα ΦΠΑ από την κατανάλωση των νοικοκυριών	14.763	16.033	18.031	15.607	14.571

Πηγή: European Commission, TAXUD

Όπως μπορούμε να διακρίνουμε από τον πίνακα που προηγήθηκε (βλέπε πίνακα 3.1), το έλλειμμα ΦΠΑ-VAT Gap σαν ποσοστό του VTTL στη χώρα μας παρουσίασε μια μικρή ανοδική τάση κατά την περίοδο του 2013 (34%). Σε ένα μακροοικονομικό περιβάλλον ισχυρής κρίσης με αισθητή ελάττωση της ιδιωτικής κατανάλωσης, το VTTL ελαττώθηκε λίγο παραπάνω από 7 ποσοστιαίες μονάδες, αλλά οι εισπραχθείσες εισροές ΦΠΑ ελαττώθηκαν ακόμα περισσότερο, καθώς ξεπέρασαν τις 8 ποσοστιαίες μονάδες, οδηγώντας με αυτόν τον

τρόπο εν τέλει σε αισθητή ανοδική τάση του ελλείμματος αυτής της μορφής της τάξης του 34% (Αθανασάκη, 2018).

Η χώρα μας κατά την περίοδο εκείνη μετέβαλλε το τότε ισχύον καθεστώς ΦΠΑ. Γενικότερα, η χώρα μας διαχρονικά είναι μεταξύ των κρατών με το πιο μεγάλο έλλειμμα αυτής της μορφής που κατά την περίοδο του 2000 μέχρι και το 2011 έφτασε κατά μέσο όρο το 30% του VTTL. Στη χώρα μας αυτό το έλλειμμα σαν ποσοστό του θεωρητικού δυνητικού VTTL παρουσίασε διαχρονικά ισχυρή αύξηση, κυρίως ύστερα από την περίοδο του 2003 (από 22% την περίοδο του 2011 έως το 38% κατά την περίοδο του 2011) (Δρούγκας, 2017).

Αυτό είχε σαν συνέπεια πως, σε περίπτωση που επικεντρωθούμε για παράδειγμα στην περίοδο του 2011, η βέλτιστη εφικτή απώλεια εισροών για τη χώρα μας από την μη επαρκή εφαρμογή του τότε ισχύοντος ΦΠΑ εξαιτίας της μη εξάλειψης του φαινομένου της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής καθώς επίσης και της μη ανάπτυξης ενός βέλτιστου φοροεισπρακτικού συστήματος ξεπέρασε τα 9 δισεκατομμύρια ευρώ ενώ την περίοδο του 2013 άγγιξε τα 6,5 δισεκατομμύρια ευρώ (Φουλίδου, 2015).

Η εξάλειψη αυτών των φαινομένων και της παραοικονομίας γενικότερα μονάχα στην περιφέρεια της Αττικής όπου αναπτύσσεται σχεδόν το 45% του ΑΕΠ της χώρας μας θα μπορούσε να αποφέρει κατά την περίοδο του 2013 σχεδόν επιπλέον 3 δισεκατομμύρια ευρώ στον κρατικό προϋπολογισμό (σχεδόν το 50%, δηλαδή, από τα 6,5 δισεκατομμύρια ευρώ). Η ελάττωση μόνο και όχι η πλήρης εξάλειψη των φαινομένων αυτών στη συγκεκριμένη περιφέρεια θα μπορούσε να αποφέρει εκείνη την χρονική στιγμή, περισσότερα από 1 δισεκατομμύρια ευρώ παραπάνω εισροές ΦΠΑ (Σταματόπουλος και Κλωνη, 2015).

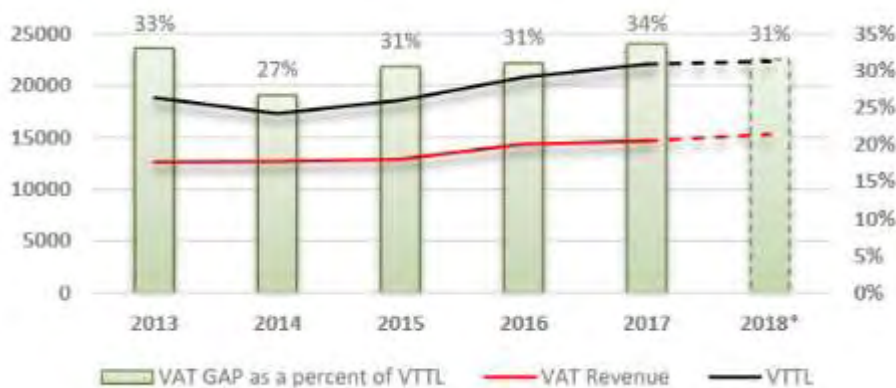
Λόγω του ότι το εξαιρετικά υψηλό έλλειμμα αυτής της μορφής στη χώρα μας (σε σχέση με τα υπόλοιπα κράτη, όπως διακρίνεται από τον 5.2 που ακολουθεί για την περίοδο του 2012 και 2013) εντοπίστηκε διαχρονικά τόσο σε περιόδους εξέλιξης της οικονομίας της χώρας μας όσο και σε περιόδους κρίσης, γίνεται εύκολα αντιληπτό πως η ανεπάρκεια των εισροών αυτής της μορφής ως επί το πλείστον προέρχεται από τη μη αντιμετώπιση των φαινομένων της παραοικονομίας, της φοροδιαφυγής καθώς επίσης και της φοροαποφυγής αλλά και από τη μη ανάπτυξη ενός αποδοτικού φοροεισπρακτικού συστήματος (Αθανασάκη, 2018).

Πίνακας 3.2 : Εκτιμήσεις VAT Gap που έγιναν κατά την περίοδο του 2013 (σε εκατομμύρια ευρώ)

ΧΩΡΑ	2012				2013			
	ΕΣΟΔΑ	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	ΕΣΟΔΑ	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %
Αυστρία	24.563	27.629	3.066	11,1	24.953	28.170	3.217	11,4
Βέλγιο	26.896	30.272	3.376	11,2	27.226	30.412	3.186	10,5
Βουλγαρία	3.828	4.697	869	18,5	3.775	4.560	785	17,2
Τσεχία	11.377	14.883	3.506	23,6	11.694	15.070	3.376	22,4
Δανία	24.296	26.563	2.267	8,5	24.360	26.850	2.490	9,3
Εσθονία	1.508	1.740	232	13,3	1.558	1.873	315	16,8
Φινλανδία	17.987	18.524	537	2,9	18.848	19.660	812	4,1
Γαλλία	142.526	157.360	14.834	9,4	144.414	158.510	14.096	8,9
Γερμανία	194.034	216.984	22.950	10,6	197.005	221.878	24.873	11,2
Ελλάδα	13.712	20.595	6.883	33,4	12.593	19.090	6.497	34,0
Ουγγαρία	9.084	11.963	2.879	24,1	9.073	12.003	2.930	24,4
Ιρλανδία	10.219	11.508	1.289	11,2	10.371	11.596	1.225	10,6
Ιταλία	96.170	141.332	45.162	32,0	93.921	141.437	47.516	33,6
Λετονία	1.583	2.391	808	33,8	1.693	2.414	721	29,9
Λιθουανία	2.521	3.971	1.450	36,5	2.611	4.192	1.581	37,7
Λουξεμβούργο	3.093	3.269	176	5,4	3.485	3.672	187	5,1
Μάλτα	536	777	241	31,0	586	796	210	26,4
Ολλανδία	41.699	43.598	1.899	4,4	42.424	44.276	1.852	4,2
Πολωνία	27.783	37.175	9.392	25,3	27.780	37.911	10.131	26,7
Πορτογαλία	13.995	15.330	1.335	8,7	13.710	15.068	1.358	9,0
Ρουμανία	11.212	19.634	8.422	42,9	11.913	20.209	8.296	41,1
Σλοβακία	4.328	7.054	2.726	38,6	4.696	7.209	2.513	34,9
Σλοβενία	2.889	3.180	291	9,2	3.045	3.232	187	5,8
Ισπανία	56.652	68.262	11.610	17,0	61.350	73.444	12.094	16,5
Σουηδία	37.834	39.762	1.928	4,8	39.091	40.867	1.776	4,3
Ην. Βασίλειο	142.943	159.695	16.752	10,5	141.668	157.099	15.431	9,8
Σύνολο EU-26	923.268	1.088.148	164.880	15,2	933.843	1.101.498	167.655	15,2
Διάμεσος				12,3				13,9

Πηγή : Ευρωπαϊκή Επιτροπή, TAXUD, Eurostat

Εικόνα 3.3 : Διαχρονική εξέλιξη ελλείμματος ΦΠΑ για την περίοδο 2013-2018



Πηγή: Σταϊκούρας, (2019)



Πίνακας 3.3 : VTTL κατά την περίοδο 2013-2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018*
<b>VTTL</b>	<b>18807</b>	<b>17287</b>	<b>18545</b>	<b>20769</b>	<b>22041</b>	<b>22310</b>
o/w liability on household final consumption	13498	12750	13695	15785	16486	
o/w liability on government and NPISH final consumption	582	424	603	608	637	
o/w liability on intermediate consumption	1769	1759	1858	2029	2137	
o/w liability on GFCF	2691	2114	2143	2067	2489	
o/w net adjustments	267	239	246	281	292	
<b>VAT Revenue</b>	<b>12593</b>	<b>12676</b>	<b>12885</b>	<b>14333</b>	<b>14642</b>	<b>15288</b>
<b>VAT GAP</b>	<b>6214</b>	<b>4611</b>	<b>5660</b>	<b>6436</b>	<b>7399</b>	
<b>VAT GAP as a percent of VTTL</b>	<b>33%</b>	<b>27%</b>	<b>31%</b>	<b>31%</b>	<b>34%</b>	<b>31%</b>
<b>VAT GAP change since 2013</b>					<b>+1 pp</b>	

Πηγή: Σταϊκούρας, (2019)

Η ενιαία αγορά της ΕΕ, που πριν μερικά χρόνια συμπλήρωσε 20 έτη δράσης, μετέβαλε ριζικά τη μέθοδο με την οποία οι πολίτες της Ευρώπης, ζουν, σπουδάζουν, δουλεύουν καθώς επίσης και ασκούν επιχειρηματική δράση. Παρά το γεγονός αυτό, η σύγχρονη οικονομική και οικονομική ύφεση έχει φέρει στην επιφάνεια σημαντικά ζητήματα και μη βιώσιμες τάσεις σε αρκετά κράτη της ΕΕ. Η προσπάθεια των τελευταίων ετών για δημοσιονομική εξυγίανση και βιώσιμη χρηματοοικονομική εξέλιξη των χωρών μελών δυσκολεύεται ακόμη περισσότερο από τη φορολογική απάτη και το φαινόμενο της φοροδιαφυγής (Directorate General Taxation and Customs Union, 2017).

Οι εκτιμήσεις για το μέγεθος της παραοικονομίας στην ΕΕ, που καταλήγουν στο συμπέρασμα πως αναλογεί σχεδόν στο 1/5 του κοινοτικού ΑΕΠ (κάτι το οποίο αντιστοιχεί σε 2 τρισεκατομμύρια ευρώ) αποτελούν μια 1<sup>η</sup> ένδειξη για την έκταση του συγκεκριμένου ζητήματος και αυτών των φαινομένων. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, το φαινόμενο της

φοροδιαφυγής είναι εφικτό να υφίσταται στο πλαίσιο τόσο της καταγεγραμμένης όσο και της μη καταγεγραμμένης χρηματοοικονομικής δράσης (Sarnowski and Selera, 2019).

Πιο συγκεκριμένα, σε ό,τι έχει να κάνει με την περίπτωση του ΦΠΑ, που αποτελεί το 20% των εθνικών εισροών, η ΕΕ εκτιμά πως οι οργανωμένες διασυνοριακές απάτες, οι οποίες έχουν άμεση σχέση με αυτόν κοστίζουν στις χώρες μέλη από 20 μέχρι και 35 δισεκατομμύρια ευρώ σε ετήσια βάση. Η απάτη του εξαφανισμένου εμπόρου αποτελεί μια καθοριστική απειλή για το κοινό σύστημα αυτής της μορφής (Lamensch, 2018).

Το κυριότερο σύστημα της απάτης αυτού του είδους κατά κύριο λόγο δρα ως εξής: υποκείμενος στο ΦΠΑ (έμπορος Α) εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES, αγοράζει προϊόντα από μια εταιρία άλλης χώρας μέλους δίχως την καταβολή ΦΠΑ. Μετέπειτα, ο Α έμπορος προβαίνει σε πώληση σε εγχώρια εταιρία είτε άμεσα στους πελάτες, εισπράττοντας με αυτόν τον τρόπο το ΦΠΑ επί των πωλήσεών του, δίχως να τον αποδίδει στις φορολογικές αρχές, και στη συνέχεια εξαφανίζεται. Πρακτικά, η συγκεκριμένη μορφή διαρθρώνεται κατά τρόπο σύνθετο, που τις πιο πολλές φορές περιέχει συναλλαγές ανάμεσα σε διαφορετικές χώρες μέλη, αλλά και πολλαπλών επιχειρήσεων στην εκάστοτε χώρα (European Commission, 2018).

Εικόνα 3.4 : Διαχρονική εξέλιξη VAT GAP στην ΕΕ για την περίοδο 2013-2018



Πηγή: Center for Social and Economic Research, (2019)

Πίνακας 3.4 : VAT Gap για την περίοδο 2014-2015 (σε εκατομμύρια ευρώ)

MS	2014				2015				VAT Gap Change (pp)
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	
BE	27518	30496	2978	9.77	27547	30869	3323	10.76	0.99
BG	3810	4986	1176	23.59	4059	5111	1052	20.58	-3.01
CZ	11602	13916	2313	16.62	12382	14826	2444	16.48	-0.14
DK	24950	27868	2919	10.47	25470	28562	3092	10.83	0.36
DE	203081	227979	24898	10.92	211616	233982	22366	9.56	-1.36
EE	1711	1874	163	8.70	1873	1969	96	4.88	-3.82
IE	11521	12628	1106	8.76	11955	13275	1319	9.94	1.18
EL	12676	16966	4290	25.29	12885	17964	5079	28.27	2.98
ES	63643	69400	5757	8.30	68589	71092	2503	3.52	-4.78
FR	148454	170435	21981	12.90	151622	171735	20113	11.71	-1.19
HR	5368	5611	243	4.33	5689	5921	232	3.92	-0.41
IT	97071	135376	38305	28.30	101034	136127	35093	25.78	-2.52
CY					1517	1639	122	7.44	7.44
LV	1787	2207	420	19.03	1876	2287	411	17.97	-1.06
LT	2764	3816	1052	27.57	2888	3925	1037	26.42	-1.15
LU	3732	3823	90	2.35	3432	3634	202	5.56	3.21
HU	9754	11757	2003	17.04	10669	12369	1700	13.74	-3.30
MT	642	1063	421	39.60	684	883	199	22.54	-17.06
NL	42708	47050	4342	9.23	44879	48751	3872	7.94	-1.29
AT	25386	28084	2699	9.61	26232	28589	2357	8.24	-1.37
PL	29317	39032	9715	24.89	30075	39840	9765	24.51	-0.38
PT	14682	16914	2232	13.20	15368	17357	1989	11.46	-1.74
RO	11496	20116	8620	42.85	12939	20599	7659	37.18	-5.67
SI	3155	3411	256	7.51	3219	3406	188	5.52	-1.99
SK	5021	7227	2206	30.52	5420	7677	2256	29.39	-1.13
FI	18948	20159	1211	6.01	18974	20392	1418	6.95	0.94
SE	38846	38956	110	0.28	40501	39933	-568	-1.42	-1.70
UK	157478	176193	18715	10.62	181945	204156	22210	10.88	0.26
Total EU-27 <sup>10</sup>	977121	1137342	160220	14.09	1033822	1185230	151408	12.77	-1.31
Total EU-28					1035339	1186869	151530	12.77	
Median				10.92				10.85	

Πηγή: Directorate General Taxation and Customs Union, (2017)

### 3.3 Στατιστικά δεδομένα

Από την περίοδο του 2015 μέχρι και τη σημερινή εποχή, η ΑΑΔΕ στη χώρα μας έχει βρει 511 εξαφανισμένους εμπόρους (79 κατά την περίοδο του 2015, 134 την επόμενη χρονιά, 129 την περίοδο του 2017 και 169 την περίοδο του 2018). Από τα περιστατικά αυτά των αφανών εμπόρων που έχει διαλευκάνει η εν λόγω αρχή, αφού μπλόκαρε τα ΑΦΜ των αντίστοιχων επιχειρήσεών τους και έχει παραπέμψει στην Εισαγγελία τα τελευταία χρόνια, ξεχωρίζουν κάποια σημαντικά περιστατικά.

Για παράδειγμα, μια εταιρία στη χώρα μας εισήγαγε από την Κίνα κατά την περίοδο του 2017 είδη ένδυσης που άξιζαν 400 χιλιάδες ευρώ για τα οποία κατέβαλε ΦΠΑ στο

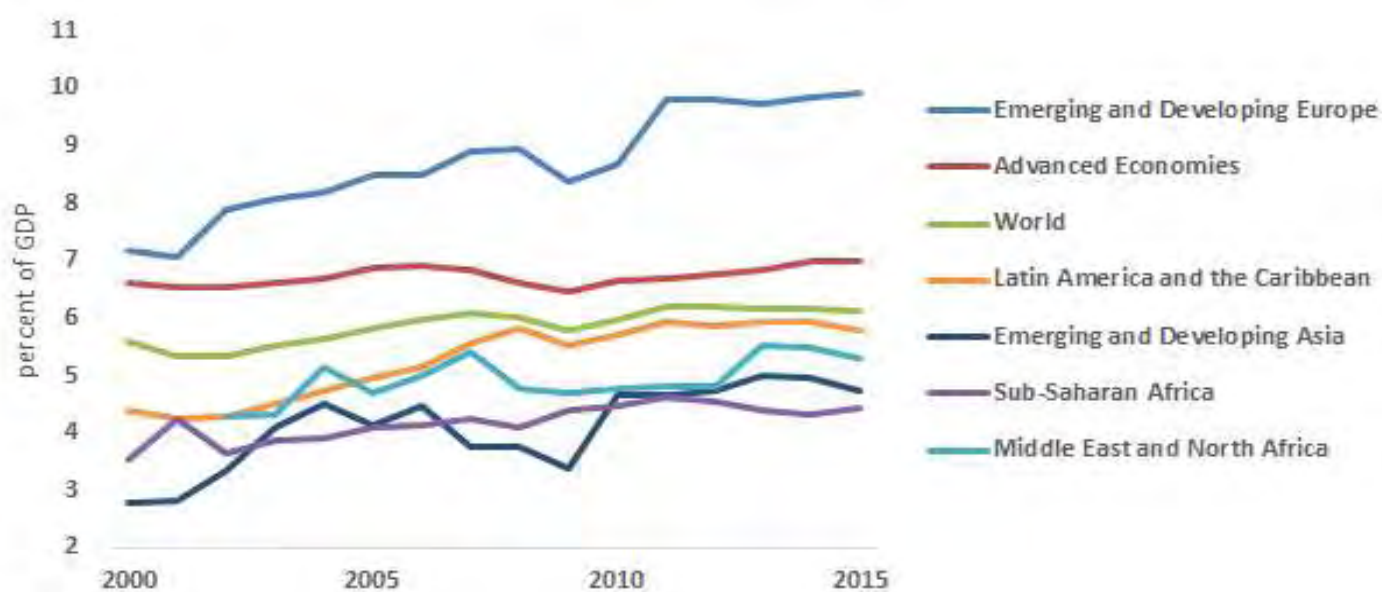
τελωνείο. Τα προϊόντα αποθηκεύτηκαν σε επιχείρηση Logistics. Αργότερα, φέρεται να πουλήθηκαν προς διαφορετικά κράτη μέλη της ΕΕ με εικονικά πιστοποιητικά διεθνών μεταφορών. Επί της ουσίας, τα προϊόντα ποτέ δεν έφυγαν από την Ελλάδα, αλλά διοχετεύτηκαν στην εγχώρια αγορά δίχως την έκδοση φορολογικών δεδομένων.

Την ίδια περίοδο υπήρξε ένα εξίσου σημαντικό παράδειγμα όπου εταιρία της χώρας μας υλοποίησε ενδοκοινοτικές αγορές που ανέρχονταν στις 900 χιλιάδες ευρώ. Οι αγορές αυτές είχαν να κάνουν με ηλεκτρονικά είδη που παρείχε στην εγχώρια λιανική αγορά. Για να μην αποδοθεί ο ΦΠΑ ο οποίος αντιστοιχούσε στην εκάστοτε πώληση των συγκεκριμένων ειδών, η εν λόγω εταιρία έκανε χρήση εικονικών παραστατικών δαπανών ισόποσης σχεδόν αξίας, από μη υπαρκτές εταιρίες του εσωτερικού (Τελλογλου και Σουλιώτης, 2019).

Γενικότερα, τα τελευταία χρόνια υφίσταται μεγάλο πρόβλημα με τα συγκεκριμένα περιστατικά. Κατά μέσο όρο σε μηνιαία βάση η φορολογική διοίκηση αρχίζει ελέγχους σε 10 υποθέσεις κλοπής ΦΠΑ. Παρόλα αυτά, όμως, ακόμη και αυτές είναι απλώς ελάχιστες περιπτώσεις υπεξαίρεσης και κλοπής αυτής της μορφής που αποτελεί βασικό γνώρισμα του φορολογικού συστήματος της χώρας μας. Δεν είναι καθόλου τυχαίο πως η χώρα μας βρίσκεται στις πρώτες θέσεις της ΕΕ σε ό,τι έχει να κάνει με τα διαφεύγοντα από τα κρατικά ταμεία έσοδα ΦΠΑ.

Έρευνες τα τελευταία χρόνια αναφέρουν πως σε ετήσια βάση χάνονται από τα κρατικά ταμεία πιο πολλά από 5 δις ευρώ από ΦΠΑ εξαιτίας των φαινομένων αυτών. Επί της ουσίας χάνεται ποσοστό μεγαλύτερο από το 28% του ΦΠΑ, δηλαδή δεν εισπράττεται από το δημόσιο σχεδόν το 1/4. Η χώρα μας τα τελευταία χρόνια βρίσκεται με βάση τη συγκεκριμένη επίδοση στην 3<sup>η</sup> χειρότερη θέση της ΕΕ μιας και σε χειρότερη θέση βρίσκεται μονάχα η Ρουμανία αλλά και η Σλοβακία (Δημητρέλης, 2018).

Εικόνα 3.5 : VAT σε ποσοστό επί του GDP<sup>1</sup>



Πηγή: International Monetary Fund (IMF)

Βάσει ερευνών, μόνο από το ξεκίνημα της περιόδου του 2018 έως και τα τέλη Σεπτεμβρίου της ίδιας χρονιάς, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης βρήκε 13 περιστατικά εταιριών οι οποίες υπέπεσαν σε αρκετές παραβάσεις. Το ποσό το οποίο κατόρθωσαν να αποφύγουν άγγιζε τα 5,6 εκατομμύρια ευρώ. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν μια εταιρία χονδρικού εμπορίου κρέατος στην ανατολική Θεσσαλονίκη, μια εταιρία χονδρικού εμπορίου γαλακτοκομικών αγαθών στη Δυτική Θεσσαλονίκη, εταιρίες εμπορίου τροφίμων και επιχειρήσεις οι οποίες διακρίνεται πως είχαν δράση στον κατασκευαστικό κλάδο στο κέντρο της Θεσσαλονίκης. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, οι ελεγκτές της ΑΑΔΕ προέβησαν σε απενεργοποιήσεις των ΑΦΜ των εμπλεκόμενων (Χριστοφορίδου, 2018).

Τα τελευταία χρόνια ένα σημαντικό ποσοστό των εισροών αυτής της μορφής έχει εξαφανιστεί λόγω της ενιαίας αγοράς και της μεθόδου συλλογής, που προάγει τα φαινόμενα απάτης. Σε διεθνές επίπεδο είναι σημαντικό να γνωρίζουμε πως σχεδόν 50 δισεκατομμύρια ευρώ σε ετήσια βάση χάνονται από τα ταμεία των χωρών μελών της ΕΕ από το οργανωμένο έγκλημα εξαιτίας της απάτης τύπου καρουζέλ. Αυτό σημαίνει πως υφίσταται απώλεια

<sup>1</sup> [<https://www.imf.org/external/np/fad/tpaf/pages/vat.htm>]

μεγαλύτερη από 150 δισεκατομμυρίων ευρώ στις εισροές των κρατών μελών της ΕΕ από το ΦΠΑ είτε 100 ευρώ για τον εκάστοτε πολίτη της ΕΕ (European Commission, 2018).

### *3.4 Μελέτη περιπτώσεων – παραδείγματα φοροδιαφυγής*

Ένα διεθνές παράδειγμα αποτελεί η υπόθεση μιας επιχείρησης από το Βέλγιο, της **Comptutime Belgium**, που ασκούσε χονδρικό εμπόριο στοιχείων συστημάτων πληροφορικής. Το σύστημα της απάτης όπου εμπλέκεται η συγκεκριμένη επιχείρηση αφορούσε την προμήθεια συστημάτων πληροφορικής από εταιρία στο Βέλγιο, που τα εξήγε σε άλλες χώρες της ΕΕ και μεταξύ άλλων και στο Λουξεμβούργο.

Ο αποδέκτης στο Λουξεμβούργο έστελνε τα συγκεκριμένα εμπορεύματα σε κάποιον άλλον που ήταν εγκατεστημένος σε εκείνη τη χώρα, που τα προωθούσε ξανά πίσω στο Βέλγιο, στον αρχικό προμηθευτή. Ο εν λόγω προμηθευτής ουδέποτε κατέβαλε τον ΦΠΑ, ενώ εξέπιπτε συστηματικά τα ποσά ΦΠΑ τα οποία του χρέωναν. Στη συγκεκριμένη περίπτωση η 1<sup>η</sup> εταιρία έπαιζε το ρόλο του μεσολαβητή, ενώ ο Βέλγος προμηθευτής είχε το ρόλο του αφανούς εμπόρου και οι επιχειρήσεις στο Λουξεμβούργο ήταν οι αρχικές επιχειρήσεις.

Η συγκεκριμένη υπόθεση την οποία διερεύνησε το ΔΕΚ κατέληξε στο παρακάτω συμπέρασμα. Στην περίπτωση που αποδεικνύεται σύμφωνα με αντικειμενικά δεδομένα πως η παράδοση υλοποιείται προς υποκείμενο στην φορολογία που γνώριζε είτε έπρεπε να γνωρίζει πως με την αγορά του είχε ενεργό ρόλο σε απάτη αυτής της μορφής, το εθνικό δικαστήριο έπρεπε να αρνηθεί το δικαίωμα έκπτωσης στο συγκεκριμένο υπόχρεο στο φόρο.

Η εν λόγω απόφαση ήταν σταθμός, βάσει με την οποία διερευνάται κατά πόσο ένα επιτηδευματίας έχει την ευχέρεια έκπτωσης ΦΠΑ, όταν γνωρίζει είτε θα έπρεπε να γνωρίζει πως η παράδοση έχει άμεση σχέση με φαινόμενο απάτης. Η συγκεκριμένη απόφαση επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να μην δέχονται σε επιτηδευματία το δικαίωμά του σε έκπτωση φόρου εισροών, όχι λόγω της μη νόμιμης δράσης του, αλλά εξαιτίας του γεγονότος πως όφειλε να γνωρίζει πως οι εν λόγω συναλλαγές αποτελούν απάτη. Η απόφαση αυτή ήταν εφαρμοστέα σε εταιρίες απομονωτές, διαμεσολαβητές, αρχικές εταιρίες καθώς επίσης και σε επιτηδευματίες οι οποίες υλοποιούσαν contra trading (Lamensch, 2018).

Βάσει ερευνών σχεδόν το 66% των χρημάτων τα οποία βρίσκονται κρυμμένα σε εξωχώριες επιχειρήσεις, λιμνάζουν εντός της ΕΕ. Τα συγκεκριμένα χρήματα υπολογίζονται σε 12 τρισεκατομμύρια ευρώ ενώ τα διαφυγόντα έσοδα από τη μη καταβολή φορολογιών για τα κράτη μέλη της ΕΕ εκτιμώνται σε 156 δισεκατομμύρια ευρώ. Επίσης, σχεδόν το 19,5% των καταθετικών λογαριασμών σε διεθνές επίπεδο συντηρείται σε φορολογικούς παράδεισους (Sarnowski and Selera, 2019).

Πίνακας 3.5 : Πίνακας συντελεστών ΦΠΑ που εφαρμόζονται στις χώρες μέλη της ΕΕ<sup>2</sup>

ΚΡΑΤΟΣ	ΚΑΝΟΝΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΜΕΙΩΜΕΝΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΑ ΜΕΙΩΜΕΝΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΝΑΜΟΝΗΣ
ΑΥΣΤΡΙΑ	20	10/13	-	13
ΒΕΛΓΙΟ	21	6/12	-	12
ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	20	9	-	-
ΚΥΠΡΟΣ	19	5/9	-	-
ΤΣΕΧΙΑ	21	10/15	-	-
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	19	7	-	-
ΔΑΝΙΑ	25	-	-	-
ΕΣΘΟΝΙΑ	20	9	-	-
ΕΛΛΑΔΑ	24	6/13	-	-
ΙΣΠΑΝΙΑ	21	10	4	-
ΦΙΛΑΝΔΙΑ	24	10/14		-
ΓΑΛΛΙΑ	20	5.5/10	2,1	-
ΚΡΟΑΤΙΑ	25	5/13	-	-
ΟΥΓΓΑΡΙΑ	27	5/18	-	-

<sup>2</sup> [[https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_el.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_el.htm)]

<b>ΙΡΑΝΑΝΙΑ</b>	23	9/13,5	4,8	13,5
<b>ΙΤΑΛΙΑ</b>	22	5/10	4	-
<b>ΛΙΘΟΥΑΝΙΑ</b>	21	5/9	-	-
<b>ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ</b>	17	8	3	14
<b>ΛΕΤΟΝΙΑ</b>	21	12	-	-
<b>ΜΑΛΤΑ</b>	18	5/7	-	-
<b>ΚΑΤΩ ΧΩΡΕΣ</b>	21	6	-	-
<b>ΠΟΛΩΝΙΑ</b>	23	5/8	-	-
<b>ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ</b>	23	6/13	-	13
<b>ΡΟΥΜΑΝΙΑ</b>	19	5/9	-	-
<b>ΣΟΥΗΔΙΑ</b>	25	6/12	-	-
<b>ΣΛΟΒΑΚΙΑ</b>	20	10	-	-
<b>ΣΛΟΒΕΝΙΑ</b>	22	9,5	-	-
<b>ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ</b>	20	5	-	-

Πηγή: Επίσημος ιστότοπος της Ευρωπαϊκής Ένωσης

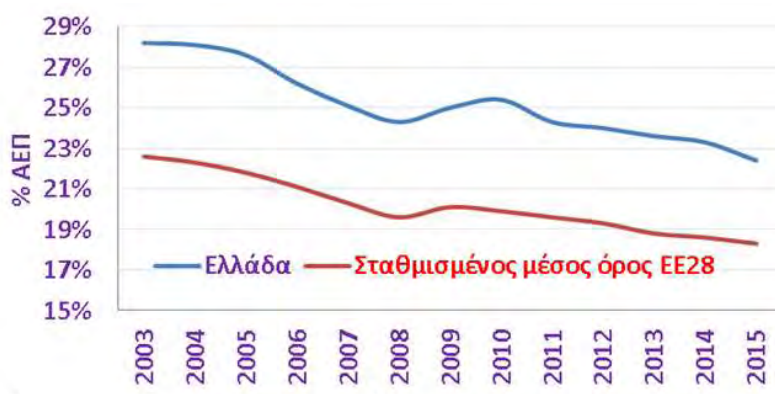
Όπως μπορούμε να διακρίνουμε από τον πίνακα (3.5) που προηγήθηκε ο πιο υψηλός συντελεστής ΦΠΑ εντοπίζεται στην Ουγγαρία με ποσοστό 27%, ενώ ακολουθεί η Κροατία, η Δανία καθώς επίσης και η Σουηδία με ποσοστό 25%. Το Λουξεμβούργο αποτελεί το 1<sup>ο</sup> κράτος στην πυραμίδα αυτών των φαινομένων με ποσοστό 17% ενώ έπεται η Μάλτα με 18%. Οι ξένες εταιρίες οι οποίες είναι εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο δύνανται να ελαττώσουν αισθητά κάποια είδη φόρων τους από το 29% στο 0%, να πληρώσουν δηλαδή 0% φόρους (Αθανασάκη, 2018).

Για παράδειγμα η **IKEA** κατορθώνει να πληρώνει λιγότερα από 50 χιλιάδες ευρώ φόρο σε ετήσια βάση, παρά το γεγονός πως τα κέρδη της φτάνουν σε αρκετά δισεκατομμύρια ευρώ. Για παράδειγμα, ο ετήσιος τζίρος αυτής της εταιρίας στην πιο μεγάλη αγορά της, που



είναι η Γερμανία, ήταν σχεδόν 4 δισεκατομμύρια ευρώ την περίοδο του 2013. Το 3% επί του συγκεκριμένου τζίρου ήταν σχεδόν 120 εκατομμύρια ευρώ, που μεταβιβάστηκαν στην Ολλανδία, ενώ καταγράφηκαν ως εκροές, ελαττώνοντας με αυτόν τον τρόπο τη φορολογική επιβάρυνση του εν λόγω ομίλου στην χώρα της Γερμανίας. Με αυτόν τον τρόπο, η Γερμανία έχασε φορολογικές εισροές που άγγιζαν τα 36 εκατομμύρια ευρώ (Lamensch, 2018).

Εικόνα 3.6 : Μέγεθος παραοικονομίας στην Ελλάδα και στην ΕΕ (2003-2015)<sup>3</sup>



Πηγή: kontranews.gr

Στην Ολλανδία τώρα η συγκεκριμένη εταιρία πληρώνει 5% φορολογία για τις εισροές από πνευματική ιδιοκτησία σε διεθνές επίπεδο, συνεπώς, μόλις 6 εκατομμύρια για τα 120 εκατομμύρια ευρώ τα οποία χρεώνει στη Γερμανία. Επί της ουσίας, επομένως, κερδίζει από τη διαφορά που ξεπερνά τα 30 εκατομμύρια ευρώ. Η έδρα της συγκεκριμένης επιχείρησης, που έχει φύγει πλέον από τη Δανία και εδρεύει στην Ολλανδία, αλλά και το κόλπο με τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, είναι μονάχα 2 από αρκετά κομμάτια του φορολογικού πάζλ που έχει αναπτύξει η συγκεκριμένη εταιρία (European Commission, 2018).

Έρευνα που υλοποιήθηκε στα μέσα της περιόδου του 2012 τόνιζε, πως η επιχείρηση **Starbucks**, η πιο μεγάλη αλυσίδα καφέ σε παγκόσμιο επίπεδο, κατέβαλε μονάχα 8,6 εκατομμύρια λίρες συνολική φορολογία στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά την περίοδο των

<sup>3</sup> [<https://www.kontranews.gr/OIKONOMIA/221916-CHtypema-sten-phorodiaphyge-to-plastiko-chrema-leei-o-SEB-Pinakes>]

τελευταίων 13 χρόνων, ενώ έχει συνολικές πωλήσεις που ξεπερνούν τα 3 δις λιρών. Η εν λόγω εταιρία, παρόλα αυτά, ανακοίνωσε πως εφαρμόζει τους φορολογικούς κανονισμούς οι οποίοι διέπουν το εκάστοτε κράτος όπου δρουν και ζήτησε να πληρώσει το μερίδιο φόρων που της αντιστοιχεί (Artavanis, 2015).

Εξίσου σημαντικό παράδειγμα είναι η **Google** που είχε κέρδη 4 δις δολαρίων από τις πωλήσεις στο συγκεκριμένο κράτος αλλά παράλληλα είχε φορολογική επιβάρυνση, μόλις 4,2 εκατομμυρίων λιρών για την περίοδο του 2011. Κάτι παρόμοιο έχει συμβεί και με την Amazon η οποία πλήρωσε φόρους εισοδήματος 1 εκατομμύριο δολάρια ενώ είχε πωλήσεις σε αυτή τη χώρα οι οποίες κυμαίνονταν από 5,3 μέχρι και 7 δις δολάρια (Σταματόπουλος και Κλωνη, 2015).

Πίνακας 3.6 : Μοντέλα που υφίστανται κατά αντιστοιχία με αυτό της χώρας μας

<b>Πορτογαλία</b>	Προβαίνει σε εφαρμογή ελαττωμένων συντελεστών από τη μια στον τουριστικό κλάδο της Μαδέρας και από την άλλη στις Αζόρες, το πιο δυτικό σημείο της ΕΕ. Οι συντελεστές αποτελούν ελαττωμένους συντελεστές και η αισθητή ελάττωση πέφτει ακόμη και κάτω από τις 5 ποσοστιαίες μονάδες
<b>Ισπανία</b>	Έχει δημιουργήσει ένα ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς στις Κανάριες Νήσους, στη Θέουτα καθώς επίσης και στη Μελίγια, παράλια πόλη στη βόρεια ακτή της Αφρικής, που αποτελεί ισπανικό έδαφος
<b>Ιταλία</b>	Η τοποθεσία του Λιβίνιο αποτελεί φορολογικό παράδεισο από τον 16 <sup>ο</sup> αιώνα, μιας και ο ΦΠΑ δεν επιβάλλεται καθόλου. Επίσης, ο δήμος της επαρχίας

	του Κόμο, είναι γνωστή πόλη όχι μονάχα από τον μηδενικό ΦΠΑ αλλά και για το χαλαρό καθεστώς φορολόγησης του τζόγου. Παράλληλα, όμως, σύμφωνα με την κοινοτική οδηγία του ΦΠΑ, λογίζονται ως τρίτα εδάφη, που δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, τα ιταλικά ύδατα της λίμνης Λουγκάνο
<b>Γερμανία</b>	Δεν επιβάλλει καθόλου ΦΠΑ στη νήσο της Ελιγολάνδης. Παρά το γεγονός πως κατοικείται από μόλις 1500 κατοίκους, λογίζονται πως είναι ένα από τα πιο γνωστά DutyFree στην ΕΕ, μιας και τα σκάφη από και προς τα στεριά περνούν μέσα από τα διεθνή ύδατα. Μία ακόμη πόλη με μηδενικό ΦΠΑ είναι και το Μπίσινγκεν που βρίσκεται στα σύνορα Γερμανίας και Ελβετίας
<b>Δανία, Νησιά Φερόες και Γροιλανδία</b>	Δεν λογίζονται εδάφη της ΕΕ για αυτό το λόγο δεν υφίσταται ΦΠΑ στις εν λόγω τοποθεσίες
<b>Γαλλία</b>	Υφίσταται εξειδικευμένα καθεστώς στα υπερπόντια διαμερίσματα εκτός της Γαλλικής Γουιάνας. Εφαρμόζονται συντελεστές της τάξης του 2,1% και 8,5%. Στην Κορσική εφαρμόζονται συντελεστές σύμφωνα με το αγαθό είτε την υπηρεσία που κυμαίνονται από 0,9 μέχρι και 20%
<b>Αυστρία</b>	Υφίσταται εξειδικευμένος συντελεστής 19% στο Junkholz καθώς επίσης και στο

	Mittelberg
<b>Κύπρος (Δεκέλεια και Ακρωτήρι) και στις νήσους Ωλαντ της Φιλανδίας</b>	Υφίστανται εδαφικές προσαρμογές

Πηγή: Αθανασάκη, (2018)

Ένα εξίσου σημαντικό παράδειγμα που έλαβε χώρα στην Ελλάδα είναι και το **σκάνδαλο φοροδιαφυγής στις ιχθυόσκαλες**. Η εποπτεία την οποία υλοποίησε η ΣΟΛ ΑΕ για λογαριασμό του Οργανισμού Κεντρικής Αγοράς Αθηνών έφερε στο φως 2 τεράστια χρηματοοικονομικά σκάνδαλα φοροδιαφυγής αρκετών εκατομμυρίων στις 2 πιο μεγάλες ιχθυόσκαλες της Ελλάδος, που είναι του Κερατσινίου καθώς επίσης και της Νέας Μηχανιώνας (Μαρκάρης, 2016).

Ειδικότερα, στην πρώτη εξ αυτών εντοπίστηκε πως 1 εκατομμύρια τεμάχια τιμολογίων που είχαν άμεση σχέση με την περίοδο του 2008 μέχρι και το 2010 εξαφανίστηκαν, ενώ στην δεύτερη εξ αυτών για την ίδια χρονική περίοδο δεν εντοπίστηκε κανένα παραστατικό. Όπως γίνεται εύκολα κατανοητό, το μέγεθος της απώλειας των φορολογικών εισροών για το δημόσιο της χώρας μας, δεν είναι εφικτό να οριοθετηθεί πλήρως, μιας και κανείς δεν γνωρίζει την αξία των τιμολογίων που εξαφανίστηκαν. Επίσης, για το εκάστοτε τιμολόγιο το οποίο εκδίδεται μέσα στην ιχθυόσκαλα από τους εμπόρους, το δημόσιο της χώρας μας εισπράττει τέλος 2% επί της αξίας του εκάστοτε τιμολογίου, εισροές τις οποίες έχασε το κράτος (Πουσκούλα-Γεωργούση, 2018).

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί και το **σκάνδαλο φοροδιαφυγής από τις Mercedes Benz Hellas και BMW Hellas**. Στη χώρα μας υφίσταται μια κατηγορία φορολογιών οι οποίες επιβαρύνουν αισθητά τα αυτοκίνητα, όπως είναι για παράδειγμα το τέλος ταξινόμησης και ο φόρος πολυτελείας. Οι συγκεκριμένες φορολογίες επιβάλλονται στην εργοστασιακή αξία των αυτοκινήτων και καταβάλλονται κατά τον εκτελωνισμό των αυτοκινήτων.

Η φορολογική επιβάρυνση των αυτοκινήτων είναι αντίστοιχη με την αξία του εκάστοτε αυτοκινήτου, προκειμένου η εν λόγω επιβάρυνση να είναι κοινωνικά δίκαιη. Δυστυχώς, όμως, πρακτικά κάτι τέτοιο δεν υφίσταται, μιας και παρουσιάζονται πολυτελή και

εξαιρετικά ακριβά αυτοκίνητα που επιβαρύνονται με πιο χαμηλές φορολογίες σε σχέση με αντίστοιχα μεσαία οικογενειακού τύπου οχήματα (Καρακώστα, 2018).

Βάσει με έρευνα που έγινε την περίοδο του 2013, δυο τεράστιες θυγατρικές επιχειρήσεις των παραπάνω εταιριών, είχαν βρει τον τρόπο να φοροδιαφεύγουν στερώντας αρκετά εκατομμύρια ευρώ από το δημόσιο της χώρας μας. Πράγματι, ο τότε υφυπουργός οικονομικών απατώντας λίγους μήνες μετά σε επίκαιρη ερώτηση επιβεβαίωσε πως για τις δυο παραπάνω επιχειρήσεις υλοποιούνταν έρευνες από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσίες (Στεφανής, 2015).

Όπως έγινε γνωστό, οι δυο αυτές εταιρίες παρουσίαζαν την εργοστασιακή τιμή πώλησης των αυτοκινήτων από τις μητρικές επιχειρήσεις στη Γερμανία προς στις θυγατρικές στη χώρα μας, με τεράστια απόκλιση συγκριτικά με την πραγματική εργοστασιακή τιμή. Αυτό είχε σαν κυριότερη συνέπεια το δημόσιο της χώρας μας να χάνει αρκετά εκατομμύρια από τα τέλη ταξινόμησης και τους φόρους πολυτελείας, που αναφέρθηκαν παραπάνω (Φουλίδου, 2015).

Για να γίνει κατανοητό όλο αυτό, θα παραθέσουμε ένα παράδειγμα. Σε περίπτωση που υφίσταται ένα αυτοκίνητο 2000 κ.ε. που έχει εργοστασιακή αξία 24 χιλιάδες ευρώ (η τιμή πώλησης του κατασκευαστή σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ). Κατά τη δράση του εκτελωνισμού του συγκεκριμένου οχήματος στη χώρα μας, θα έπρεπε να καταβληθεί τέλος ταξινόμησης 40% (δηλαδή 9,6 χιλιάδες ευρώ) και φόρος πολυτελείας 30% (δηλαδή 7,2 χιλιάδες ευρώ), δηλαδή σύνολο φόρων 16,8 χιλιάδες ευρώ.

Σε περίπτωση, όμως, που το ίδιο όχημα υπό-τιμολογηθεί από τη μητρική επιχείρηση σε μια καθορισμένη τιμή, για παράδειγμα 15 χιλιάδων ευρώ, τότε υφίσταται απαλλαγή από το φόρο πολυτελείας και καταβάλλεται μονάχα το τέλος ταξινόμησης που αναλογεί στα 6 χιλιάδες ευρώ. Επομένως, με αυτήν την τακτική το δημόσιο της χώρας μας χάνει 10,8 χιλιάδες ευρώ (Αθανασάκη, 2018).

### *3.5 Περίπτωση της Ολλανδικής Twinkl International*

Η εν λόγω υπόθεση είναι ουσιώδης κατά τη δράση εξέτασης του ποιος φέρει την ευθύνη της απόδειξης της συναλλαγής. Η απόφαση του ΔΕΚ επιβεβαιώνει τη βασική αρχή

πως οι φορολογούμενοι φέρουν την ευθύνη για την παροχή έγγραφων αποδεικτικών δεδομένων προς υποστήριξη των επιχειρηματικών τους δράσεων, επομένως, το βάρος της απόφασης δεν είναι εφικτό να εκτρέπεται στις φορολογικές αρχές (Sarnowski and Selera, 2019).

Κατά την περίοδο του '96, η Ολλανδική εταιρία **Twoh**, προμήθευε εξαρτήματα Η/Υ σε εταιρίες που έδρευαν στην Ιταλία. Βάσει με τα συμβόλαια πώλησης, τα αντισυμβαλλόμενα μέρη θα έκαναν χρήση της τακτικής μεταφοράς *ex-works*, που αποτελεί μια εκ των διεθνών εμπορικών ρητρών, που έχουν καταρτιστεί από το Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο (Shaxson, 2011).

Η χρησιμοποίηση της εν λόγω τακτικής συνεπαγόταν πως η συγκεκριμένη εταιρία ήταν σημαντικό μονάχα να θέσει τα προϊόντα στη διάθεση του αγοραστή σε αποθήκη ευρισκόμενη στην Ολλανδία, αλλά και πως η ευθύνη μεταφοράς είχε άρρηκτη σχέση με τον εκάστοτε αγοραστή. Στη συγκεκριμένη εταιρία δεν στάλθηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο (όπως για παράδειγμα CMR) από τους Ιταλούς πελάτες της, όπως ζητήθηκε από τις Ολλανδικές φορολογικές αρχές, με κυριότερο στόχο να στοιχειοθετηθεί η φυσική μεταφορά των προϊόντων, προκειμένου να εξαιρεθούν από τον ΦΠΑ οι παραδόσεις στην Ολλανδία.

Παρά το γεγονός αυτό, όμως, η συγκεκριμένη εταιρία ενέμεινε στην απόφαση πως οι παραδόσεις τις οποίες είχε υλοποιήσει ήταν ενδοκοινοτικές και συνεπώς ενέπιπταν σε καθεστώς μηδενικού συντελεστή. Έτσι, εξέδωσε τιμολόγια τα οποία δεν περιείχαν το ΦΠΑ και επομένως δεν κατέβαλε ΦΠΑ σε σχέση με τις συγκεκριμένες παραδόσεις (Τάτσος, 2001).

Οι φορολογικές αρχές της Ολλανδίας ενέμειναν στην άποψη πως δεν είχε αποδειχτεί πως τα προϊόντα είχαν αποσταλεί είτε μεταφερθεί σε άλλη χώρα μέλος της ΕΕ και συνεπώς κακώς δεν είχε επιβαρυνθεί η συγκεκριμένη παράδοση με ΦΠΑ. Εκείνη την περίοδο, η εν λόγω εταιρία έκανε ένσταση κατά του πρόσθετου καταλογισμού ΦΠΑ, ζητώντας ρητά από τις φορολογικές αρχές της Ολλανδίας να αναζητήσουν από τις αρμόδιες αρχές της Ιταλίας, βάσει με την αρχή της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, δεδομένα με στόχο να στοιχειοθετήσουν την ενδοκοινοτική φύση αυτών των συναλλαγών (Βαβούρας και Μανωλάς, 2004).

Οι φορολογικές αρχές της Ολλανδίας εκείνη την περίοδο έλαβαν την απόφαση να μην προχωρήσουν σε αυτό το ερώτημα και να εμείνουν στον καταλογισμό του ΦΠΑ. Τα κυριότερα αποσπάσματα από τη δικαστική απόφαση(Case 0184/05) είναι τα εξής :

- Θα πρέπει να ζητούν στοιχεία από τις αρχές του φερόμενου από τον προμηθευτή σαν χώρα μέλους αφίξεως και να τις χρησιμοποιούν με στόχο να εξακριβώσουν εάν τα εμπορεύματα αποτέλεσαν πράγματι αντικείμενο ενδοκοινοτικής παραδόσεως
- Το βάρος αποδείξεως του δικαιώματος φορολογικής παρεκκλίσεως είτε απαλλαγής φέρει όποιος ζητεί να του αναγνωρισθεί ενώ το συγκεκριμένο δικαίωμα εμπίπτει στα όρια τα οποία επιβάλλει το κοινοτικό δίκαιο
- Ζητούνται δεδομένα από την υπεύθυνη αρχή άλλης χώρας μέλους και το συγκεκριμένο αίτημα δεν συνεπάγεται με καμίας μορφής υποχρέωση
- Ακόμη και στην περίπτωση όπου η φορολογική αρχή της χώρας μέλους παραδόσεως έλαβε από τη χώρα προορισμού την πληροφορία πως ο αγοραστής επέβαλε στις φορολογικές αρχές του τελευταίου δήλωση που αφορά την ενδοκοινοτική αγορά, η εν λόγω δήλωση δεν αποτελεί καθοριστικό δεδομένο προς απόδειξη πως τα εμπορεύματα όντως απομακρύνθηκαν από το έδαφος της χώρας μέλους παραδόσεως (Δημήτρινας, 2011).

## 4<sup>ο</sup> ΚΕΦΑΛΑΙΟ

### ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ

#### *4.1 Μέσα εντοπισμού και νέα προγράμματα*

Με κυριότερο στόχο την καταπολέμηση του συγκεκριμένου φαινομένου γίνεται χρήση διαφοροποιημένων τακτικών, όπως είναι για παράδειγμα οι διοικητικές, οι οποίες επιβάλλουν οριζόμενα πρόστιμα σύμφωνα με το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο, καθώς επίσης και οι ποινικές όπως οριοθετούνται στην 1<sup>η</sup> παραγράφου του 68<sup>ου</sup> άρθρου του Κώδικα Φορολογικής Νομοθεσίας (Στεφανής, 2015).

Στη 2<sup>η</sup> περίπτωση, δηλαδή σε εκείνη των ποινικών δράσεων, οριοθετείται, μεταξύ άλλων, η υποχρέωση υποβολής μηνυτήριας αναφοράς αμελλητί στην περίπτωση στην οποία υφίστανται λόγοι παραπομπής σε ποινική δίκη, μετά από τέλεση είτε ακόμα και απόπειρα τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής. Στο σημείο αυτό, είναι σημαντικό να τονιστεί πως όσα προαναφέρθηκαν είναι εφικτό να επιλεχθούν συνδυαστικά, κυρίως στην περίπτωση στην οποία οριοθετείται από το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο δεν έχει αποδοθεί είτε στην περίπτωση στην οποία ρητά προβλεφθεί πως δεν θα υφίσταται επιρροή της ποινικής δράσης από τη διοικητική (Μιχελινάκης, 2015).

Στη σημερινή εποχή, οι φορολογικές διοικήσεις των χωρών μελών έχουν άμεση συνεργασία κατά καιρούς, με βασικότερο στόχο να ανιχνεύσουν τους απατεώνες οι οποίοι υλοποιούν συναλλαγές αυτής της μορφής δίχως την καταβολή του ποσού ΦΠΑ το οποίο τους αντιστοιχεί. Ένα ζωτικής σημασίας σύστημα παρακολούθησης και πρόληψης του εν λόγω ζητήματα είναι το VIES (Φουλίδου, 2015).

Ο αγοραστής ενός προϊόντος το οποίο υπόκειται σε ενδοκοινοτική συναλλαγή είναι αναγκασμένος να εγγραφεί στο παραπάνω σύστημα, με βασικότερο σκοπό να εφαρμοστεί ο μηδενικός συντελεστής επί μιας συναλλαγής αυτού του είδους. Ύστερα από την υλοποίηση της συγκεκριμένης εγγραφής, οι προληπτικές δράσεις ως επί το πλείστον εστιάζουν στην εποπτεία της δράσης και μετέπειτα ως προς την ακρίβεια των στοιχείων που προσφέρονται για καταχώρηση (Shaxson, 2011).



Ακόμα, εξίσου σημαντικά προληπτικά μέτρα είναι η παρακολούθηση των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ καθώς επίσης και των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, η παροχή πιο πολλών στοιχείων σε ό,τι έχει να κάνει με τα τιμολόγια, η απαγόρευση πληρωμών με μετρητά κλπ. Σε κάθε περίπτωση είναι ζωτικής σημασίας να εστιάζουμε πως πάντοτε θα υφίστανται τακτικές παράκαμψης των προληπτικών μέτρων (Αθανασάκη, 2018).

Η ανίχνευση και η απόδειξη παραβάσεων είναι ορολογίες οι οποίες έχουν άμεση σχέση μεταξύ τους. Με κυριότερο σκοπό να αναδειχθούν τα ζητήματα είναι ζωτικής σημασίας η ανάπτυξη της γνώσης και η υλοποίηση μιας χρηματοοικονομικής δράσης από την οποία δεν έχει αποδοθεί το ΦΠΑ. Είναι σημαντικό να μην ξεχνάμε πως σε μια δράση μελέτης για απάτες αυτού του είδους, όλα τα πραγματικά δεδομένα έχουν εξαφανιστεί και το μοναδικό το οποίο προσφέρεται είναι τα επακόλουθα ίχνη, τα οποία τις περισσότερες φορές αναπτύσσονται από παρόμοιας μορφής συναλλαγές (Sarnowski and Selera, 2019).

Σημαντική για όλα αυτά είναι μια ολοκληρωμένη και άρτια δράση εντοπισμού της απάτης αυτής της μορφής διαμέσου της χρησιμοποίησης χρήσιμων εργαλείων και μέσων. Τα ίχνη από τις εν λόγω συναλλαγές είναι εφικτό να ομαδοποιηθούν στους καλούμενους 4 κύκλους. Τα διαφοροποιημένα δεδομένα αποτελούν ενδείξεις μιας μοναδικής πραγματικότητας. Αυτός είναι και ο βασικότερος λόγος που οι 4 αυτοί κύκλοι είναι σημαντικό να ταιριάζουν μεταξύ τους (Lamensch, 2018).

Γενικότερα, στα καινούρια προγράμματα είναι σημαντικό να υφίσταται πιο μεγάλη αυτονομία των χωρών μελών στην επιλογή της εθνικής πολιτικής καθορισμού συντελεστών, στήριξη για το ηλεκτρονικό εμπόριο και τις ΜΜΕ, εστίαση στο κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας κλπ. Ένα καθοριστικό μέτρο το οποίο οριοθετεί την άμεση και αυτόματη πληρωμή του ΦΠΑ στο δημόσιο από τον καταναλωτή είτε τον τελικό αγοραστή έχει δρομολογηθεί από τα τέλη του 2018 από το Υπουργείο Οικονομικών και την ΑΑΔΕ, με κυριότερο σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής αυτής της μορφής καθώς επίσης και της συσσώρευσης ληξιπρόθεσμων οφειλών.<sup>4</sup>

Αυτό το οποίο είναι σημαντικό να τονιστεί είναι πως καθοριστικό ρόλο στη σημερινή εποχή διαδραματίζει το σύστημα αντιστροφής της επιβάρυνσης. Πρόκειται για ένα

---

<sup>4</sup> [<http://www.epikairo.com/telos-i-forologiki-apati-typoy-karoyzel-o-katanalotis-tha-apodidei-ton-fpa-apeytheias-sto-dimosio/>]

σημαντικό μέτρο το οποίο μεταθέτει την ευθύνη για την τελική καταβολή του ΦΠΑ στον κρατικό προϋπολογισμό από τον πωλητή στον καταναλωτή. Έτσι, στόχος είναι η αισθητή ελάττωση του κινδύνου απάτης αυτής της μορφής (Μπέλλου, 2018). Αναλυτικότερα τα νέα μέτρα περιέχουν τα εξής :

- Κανονισμούς οι οποίοι επιτρέπουν στις εταιρίες και τους οργανισμούς, που πωλούν αγαθά διαμέσου διαδικτύου, να εκπληρώνουν όλες τις υποχρεώσεις τους, που έχουν άμεση σχέση με το ΦΠΑ εντός της ΕΕ, σε έναν τόπο της έδρας τους
- Εισαγωγή κατώτατου ορίου 10 χιλιάδων ευρώ για υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών κλπ, κάτω από το οποίο ο τρόπος παράδοσης θα παραμείνει στη χώρα μέλος εγκατάστασης του εκάστοτε προμηθευτή
- Καθοριστικές απλοποιήσεις αλλά και επεκτάσεις του συστήματος μονοαπευθυντικής θυρίδας (MOSS)
- Κατάργηση του ορίου απαλλαγής ΦΠΑ για εισαγωγές προϊόντων αξίας 10 μέχρι και 22 ευρώ (Παπασωτηρίου, 2017)

#### *4.2 Ορόλος της ΕΕ*

Η ΕΕ έχει δρομολογήσει ένα σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ, ήδη από την περίοδο του 2009, που εμφάνιζε σκοπούς και μέτρα με κυριότερο στόχο τον εκσυγχρονισμό του καθεστώτος ΦΠΑ. Μια από τις κυριότερες και τις πιο καθοριστικές δράσεις, με βασικότερο σκοπό την καταπολέμηση αυτών των ζητημάτων ήταν η ανάπτυξη ενός ισχυρού ενιαίου χώρου ΦΠΑ στην ΕΕ (European Commission, 2018).

Ένα από τα πιο σημαντικά ζητήματα τα οποία μονοπωλούσαν το ενδιαφέρον στα τέλη της περιόδου του 2017, στις Βρυξέλλες, ήταν η πρόταση της Επιτροπής με κυριότερο στόχο την τροποποίηση της 6<sup>ης</sup> οδηγίας του ΦΠΑ, σε ό,τι είχε να κάνει με την προσωρινή εφαρμογή Γενικευμένου Μηχανισμού Αντιστροφής της Επιβάρυνσης (ΓΜΑΕ), κατά παρέκκλιση από τις κυριότερες γενικές αρχές του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ, με κυριότερο σκοπό την αντιμετώπιση της εν λόγω απάτης (Δρούγκας, 2017).

Βάσει με την πρόταση αυτής της αλλαγής, μερικές χώρες μέλη οι οποίες πληρούσαν τα απαιτούμενα κριτήρια είχαν την ευχέρεια να εφαρμόσουν για περιορισμένη χρονική περίοδο (έως και τα μέσα του 2022) τον ΓΜΑΕ. Βάσει με τη συγκεκριμένη πρόταση, υπόχρεος απόδοσης της εν λόγω φορολογίας για την εκάστοτε παράδοση προϊόντων είτε την παροχή υπηρεσιών που ξεπερνούσε τα 10 χιλιάδες ευρώ για το εκάστοτε τιμολόγιο, θα ήταν ο λήπτης αυτών των προϊόντων (Lamensch, 2018).

Επίσης, με κυριότερο στόχο να περιοριστεί αισθητά ο κίνδυνος μετατόπισης αυτής της απάτης μεταξύ των χωρών μελών ήταν σημαντικό να επιτραπεί η χρησιμοποίηση ΓΜΑΕ σε όλες τις χώρες της ΕΕ, που πληρούσαν συγκεκριμένες παραμέτρους συγκριτικά με το επίπεδο της απάτης στο έδαφός τους. παράλληλα, υποχρέωση αυτών των χωρών αποτελούσε η απόδειξη πως τα εκτιμώμενα οφέλη ως προς τη φορολογική συμμόρφωση και την είσπραξη φόρων, που αναμενόταν σαν συνέπεια της οριοθέτησης του ΓΜΑΕ, υπερκάλυπταν τις εκτιμώμενες συνολικές πρόσθετες επιβαρύνσεις για τις εταιρίες και τις φορολογικές διοικήσεις (Καρακώστα, 2018).

Στα μέσα της περιόδου του 2018, το Συμβούλιο της ΕΕ εξέδωσε οδηγία με την οποία συντηρείται και μονιμοποιείται ο κατώτατος κανονικός συντελεστής 15% ΦΠΑ στην ΕΕ. Βάσει αυτών, ο ελάχιστος κανονικός συντελεστής έχει την ευχέρεια να αποτρέψει σε σημαντικό επίπεδο την υπερβολική απόκλιση των συντελεστών ΦΠΑ στις χώρες μέλη. Με αυτόν τον τρόπο εξαλείφεται ο κίνδυνος στρεβλώσεων του ανταγωνισμού διαμέσου πιο χαμηλών συντελεστών ΦΠΑ που θα επιφέρουν σημαντικές συνέπειες στις διασυνοριακές συναλλαγές καθώς επίσης και στο εμπόριο.

Τα καινούρια μέτρα τα οποία έχουν προταθεί τα τελευταία χρόνια έχουν σαν κυριότερο στόχο την ανάπτυξη εμπιστοσύνης μεταξύ των χωρών, προκειμένου να υφίσταται η δυνατότητα ανταλλαγής περισσότερων στοιχείων και να υφίσταται ενίσχυση της συνεργασίας ανάμεσα στις εθνικές φορολογικές αρχές και τις αρχές επιβολής του εκάστοτε νομοθετικού πλαισίου.

Γενικότερα, οι καινούριοι κανονισμοί έχουν την ευχέρεια να ενισχύσουν αισθητά τη συνεργασία ανάμεσα στις χώρες μέλη, προσφέροντάς τους την ευχέρεια να καταπολεμούν αμεσότερα και πιο αποδοτικά τη συγκεκριμένη απάτη, περιέχοντας και την διαδικτυακή

απάτη. Έτσι θα γίνεται πιο μεγάλη χρησιμοποίηση πληροφοριακών συστημάτων, που θα αντικαταστήσουν τη διά χειρός επεξεργασία των δεδομένων.<sup>5</sup>

#### *4.3 Νομοθεσία και πολυμερείς έλεγχοι*

Η χάραξη αποδοτικής πολιτικής για την αντιμετώπιση της απάτης στον κλάδο του ΦΠΑ, απαιτεί τη θέσπιση σχετικών νομοθετικών μέτρων. Στην ανακοίνωση της Επιτροπής κατά την περίοδο του 2008, οριοθετήθηκε ένα σχέδιο λειτουργίας που είχε άρρηκτη σχέση με μια συντονισμένη πολιτική με βασικότερο σκοπό την αισθητή βελτίωση της αντιμετώπισης της συγκεκριμένης απάτης στην ΕΕ, που περιείχε 11 νομοθετικές προτάσεις, οι οποίες αποσκοπούσαν στην πρόληψη της απάτης, στην ανίχνευση παρατυπιών καθώς επίσης και στη δυνατότητα της φορολογική διοίκησης σε ό,τι είχε να κάνει με την είσπραξη και την ανάκτηση φόρων (Καραγιάννης, 2008).

Μάλιστα, μια από τις προτάσεις οι οποίες έγιναν δεκτές είχαν να κάνουν με την αναγκαστική μηνιαία υποβολή στοιχείων για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προϊόντων, από τη στιγμή όπου οι συνολικές συναλλαγές ξεπερνούσαν το όριο των 50 χιλιάδων ευρώ, με κυριότερο στόχο να καταστεί εφικτή η αμεσότερη ανίχνευση των περιστάσεων απάτης. Παρόλα αυτά, στις χώρες μέλη επιτρέπεται να υποβάλλουν πληροφορίες σε τριμηνιαία βάση για τις παραδόσεις προϊόντων τα οποία δεν ξεπερνούσαν το παραπάνω όριο.

Σε ό,τι έχει να κάνει με τους πολυμερείς ελέγχους, είναι σημαντικό να τονιστεί πως με στόχο τον αισθητό περιορισμό είτε ιδανικά την εξάλειψη της εν λόγω απάτης αυτών των συναλλαγών είναι χρήσιμο 2 είτε πιο πολλές χώρες μέλη της ΕΕ να συμφωνήσουν στην υλοποίηση συντονισμένων ελέγχων της φορολογικής υποχρέωσης ενός είτε πιο πολλών σχετικών εμπορών (Αθανασάκη, 2018).

Σε μελέτη η οποία υλοποιήθηκε πριν μερικά χρόνια, 27 χώρες θεώρησαν τους συγκεκριμένους ελέγχους ένα εξαιρετικά σημαντικό και ωφέλιμο μέτρο με κυριότερο σκοπό την αντιμετώπιση της εν λόγω απάτης. Δυστυχώς, όμως, παρά τα αποτελέσματα της μελέτης, οι συγκεκριμένοι έλεγχοι δεν αξιοποιήθηκαν κατάλληλα ενώ η χρησιμοποίησή τους ξεκίνησε να φθίνει. Τα τελευταία στατιστικά δεδομένα της επιτροπής παρουσίασαν ότι οι εν λόγω

---

<sup>5</sup> [<https://www.lawspot.gr/nomika-nea/fpa-ypohreotika-sto-15-o-katotatos-kanonikos-syntelestis>]

έλεγχοι έχουν ελαττωθεί αισθητά από 52 που ήταν την περίοδο του 2011 σε 33 κατά την περίοδο του 2013, ενώ παράλληλα είναι ιδιαίτερα αργοί καθώς στα πιο πολλά περιστατικά δεν ολοκληρώθηκαν εντός της προβλεπόμενης περιόδου του 1 χρόνου (Μαρκάρης, 2016).

Ακόμα, έρευνες αναφέρουν πως οι χώρες μέλη της ΕΕ δεν διαθέτουν δείκτες επιδόσεων για σκοπούς όπως είναι για παράδειγμα η είσπραξη του ΦΠΑ, που προκύπτει από τον ενεργό ρόλο αυτών των ελέγχων. Το συγκεκριμένο φαινόμενο υλοποιείται και αντίστροφα, στην περίπτωση στην οποία οι χώρες μέλη υλοποιούν παρόμοιους ελέγχους και έχουν δείκτες επιδόσεων αλλά δεν ελέγχους τους υπολογισμούς ανάκτησης του ΦΠΑ, με κυριότερη συνέπεια να μην εμφανίζουν επαρκή κίνητρα προκειμένου να παρουσιάσουν ανοδική τάση της συμμετοχής τους στη συγκεκριμένη μορφή ελέγχων (Sarnowski and Selera, 2019).

#### *4.4 Fiscalis και Eurofisc*

Το Eurofisc αποτελεί ένα εξαιρετικά αποκεντρωμένο δίκτυο εργαζομένων από τις φορολογικές αλλά και τελωνειακές διοικήσεις των χωρών της ΕΕ που ασχολείται με την ανταλλαγή άμεσα στοχευόμενων δεδομένων που έχουν άμεση σχέση με πιθανώς δόλιες εταιρίες και συναλλαγές. Οι κλάδοι εργασίας του έχουν να κάνουν με 4 καθοριστικές θεματικές ενότητες και ειδικότερα την ενδοκοινοτική απάτη του αφανούς εμπόρου, την απάτη η οποία έχει άμεση σχέση με τα μέσα μεταφοράς, την απάτη η οποία έχει να κάνει με την κατάχρηση του τελωνειακού καθεστώτος καθώς επίσης και το παρατηρητήριο τάσεων και εξελίξεων για την απάτη του ΦΠΑ.

Η ΕΕ παίζει καθοριστικό ρόλο καθώς προσφέρει τεχνική και υλικοτεχνική υποστήριξη. παρόλα αυτά δεν έχει ενεργό ρόλο στην καθημερινή δράση αυτού του εργαλείου και δεν έχει πρόσβαση σε στοιχεία τα οποία ανταλλάσσονται στο συγκεκριμένο δίκτυο. Οι εργαζόμενοι των χωρών έχοντας την απαιτούμενη εμπειρία στην αντιμετώπιση της απάτης αυτής της μορφής, βάζουν μεταξύ τους έναν συντονιστή που έχει υπό την ευθύνη του να συγκεντρώσει και να κοινοποιήσει τα δεδομένα τα οποία διαβιβάζονται από τους συμμετέχοντες εργαζομένους (Αθανασάκη, 2018).

Επίσης, όταν μια χώρα μέλος ανιχνεύσει μια εταιρία να υλοποιεί εικονικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε αφανείς είτε μη συνεπείς εμπόρους, τα δεδομένα τα οποία

έχουν να κάνουν με τους τρέχοντες και τους σκοπούμενους εμπόρους της είναι σημαντικό να αποστέλλονται διαμέσου αυτού του εργαλείου, προκειμένου οι συγκεκριμένοι έμποροι να ταυτοποιούνται, να ελέγχονται και στην περίπτωση που κριθεί απαραίτητο να διαγράφονται από το μητρώο. Σε αντίθετη περίπτωση υφίσταται τεράστιος περιορισμός των χωρών να αντιμετωπίσουν το συγκεκριμένο φαινόμενο (Sarnowski and Selera, 2019).

Εκτός από τα οφέλη τα οποία προσφέρει, όμως, υφίστανται και μερικά ελαττώματα όπως είναι για παράδειγμα η σπάνια ανατροφοδότηση, η μη καλή στόχευση των στοιχείων τα οποία διαμοιράζονται μεταξύ των μελών, ο μη ενεργός ρόλος σε όλους τους κλάδους, η εχθρική σε αρκετές περιπτώσεις προς τον χρήστη δράση καθώς επίσης και η αργή ανταλλαγή πληροφοριών. Ένα εξίσου σημαντικό ελάττωμα είναι το γεγονός πως η μέθοδος με την οποία οι φορολογικοί εργαζόμενοι ανιχνεύουν και ανταλλάσσουν δεδομένα σε ό,τι έχει να κάνει με τους απατεώνες εμπόρους και τα δόλια δίκτυα, είναι σύνθετη και σε πολλές περιπτώσεις επιφέρει καθοριστικές καθυστερήσεις (Δρούγκας, 2017).

Ένα εξίσου σημαντικό εργαλείο αυτής της μορφής, όμως, είναι και το Fiscalis που αποτελεί ένα χρήσιμο μέσο της ΕΕ, με κυριότερο στόχο την αισθητή ενίσχυση της διοικητικής συνεργασίας. Άρχισε τη δράση του την περίοδο του 2013, όταν η ΕΕ οριοθέτησε το συγκεκριμένο πολυετές πρόγραμμα δράσης με κυριότερο στόχο τη χρηματοδότηση των πρωτοβουλιών των φορολογικών διοικήσεων, με βασικό σκοπό την αισθητή βελτίωση της δράσης των φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά.

Το συγκεκριμένο πρόγραμμα προτάθηκε μέχρι την περίοδο του 2020, από τη στιγμή που κάλυψε την περίοδο 2008 μέχρι και το 2013 κατανέμοντας σχεδόν 157 εκατομμύρια ευρώ και για την περίοδο του 2020 αναμένεται το συγκεκριμένο ποσό να ξεπεράσει τα 223 εκατομμύρια ευρώ. Ο κανονισμός διαμέσου του οποίου οριοθετήθηκε το συγκεκριμένο πρόγραμμα προσδιόρισε ξανά από την αρχή τον παραπάνω σκοπό προσφέροντας μια πιο σαφή εικόνα σε ό,τι είχε να κάνει με την στήριξη της αντιμετώπισης της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής καθώς επίσης και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού (Πουσκούλα-Γεωργούση, 2018).

Παρόλα αυτά, όμως, το ζήτημα στη συγκεκριμένη περίπτωση, εντοπίζεται κατά κύριο λόγο στο γεγονός πως μολονότι η απόφαση σε ό,τι έχει να κάνει με τη θέσπιση του εν λόγω προγράμματος προέβλεπε πως το πρόγραμμα εργασίας περιείχε δείκτες για τους

σκοπούς αυτού του προγράμματος, κατά το χρόνο δράσης της ενδιάμεσης αξιολόγησης, η Επιτροπή δεν τους είχε ορίσει.

Εν τέλει, μετά από μικρό χρονικό διάστημα από την ενδιάμεση αξιολόγηση τέθηκε η διατύπωση της σύστασης και της θέσπισης ενός συστήματος ελέγχου και αξιολόγησης σύμφωνα με καθορισμένα αποτελέσματα, περιέχοντας ενός συνόλου καθοριστικών δεικτών εκροών και αποτελεσμάτων αλλά και καθοριστικών αρχών και εξειδικευμένων σκοπών με κυριότερο στόχο τον υπολογισμό της εξέλιξης σε ετήσια βάση όπου αυτό ήταν δυνατόν (Sarnowski and Selera, 2019).

#### *4.5 Προτάσεις*

Το αρχικό στάδιο με κυριότερο στόχο την καταπολέμηση αυτού του φαινομένου είναι ο υπολογισμός της αποδοτικότητας του εκάστοτε συστήματος. Η έλλειψη συγκρίσιμων στοιχείων και κατάλληλων σχετικών δεικτών για τον υπολογισμό των επιδόσεων των χωρών επιφέρει καθοριστικές επιρροές και επιδράσεις στην αποδοτικότητα αυτών των συστημάτων. Αυτός είναι και ο κυριότερος λόγος που η Επιτροπή είναι ζωτικής σημασίας να δρομολογήσει μια συντονισμένη συλλογική προσπάθεια με στόχο την ανάπτυξη ενός κοινού συστήματος εκτίμησης του μεγέθους αυτού του φαινομένου (Lamensch, 2018).

Ένα εξίσου σημαντικό μέτρο αντιμετώπισης αυτού του φαινομένου αποτελεί και η παρακολούθηση των διασταυρώσεων των τελωνειακών στοιχείων. Με το πέρασμα των ετών έχει προκύψει πως οι έλεγχοι διασταύρωσης μεταξύ των εισαγωγών στο πλαίσιο του τελωνειακού καθεστώτος και των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ΦΠΑ δεν είναι πλέον δυνατοί, καθώς οι τελωνειακές αρχές δεν διαβιβάζουν τα συγκεκριμένα στοιχεία στις φορολογικές αρχές και οι περισσότεροι έμποροι είναι αναγκασμένοι να αναφέρουν ξεχωριστά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις μετά από τις συγκεκριμένες εισαγωγές στους παραπάνω πίνακες (European Commission, 2018).

Εξίσου σημαντική είναι και η βελτίωση του συστήματος άμεσης προειδοποίησης του Eurofisc με κυριότερο σκοπό τη βέλτιστη εφικτή στόχευση των εμπορών υψηλού κινδύνου, που αποτελεί ένα χρήσιμο μέτρο για τον περιορισμό είτε ακόμα και την αντιμετώπιση του συγκεκριμένου ζητήματος. Εξίσου καθοριστικό μέτρο, όμως, αποτελεί και η αισθητή βελτίωση του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου (Sarnowski and Selera, 2019).

Γενικότερα, η αισθητή βελτίωση των ρυθμίσεων διοικητικής συνεργασίας αποτελεί ένα καθοριστικό μέτρο το οποίο έχει την ευχέρεια να χρησιμεύσει σε μεγάλο βαθμό εναντίον της απάτης αυτής της μορφής. Η Επιτροπή όλα αυτά τα χρόνια έχει προτείνει διαφορετικά νομοθετικά μέτρα τα οποία επιτρέπουν στις χώρες να οριοθετήσουν κατάλληλο πλαίσιο με στόχο την ανταλλαγή στοιχείων μεταξύ των φορολογικών τους αρχών στο πλαίσιο της αντιμετώπισης αυτού του φαινομένου. Παρόλα αυτά, η χρησιμότητά τους παραμένει περιορισμένη και κάποια από τα συγκεκριμένα μέτρα είναι σημαντικό να ενισχυθούν είτε να τροποποιηθούν με πιο μεγάλη συνέπεια (European Commission, 2018).

Η βελτίωση της συνεργασίας ανάμεσα σε διοικητικές, δικαστικές καθώς επίσης και σε αρχές επιβολής του εκάστοτε νομοθετικού πλαισίου είναι το τελευταίο μέτρο το οποίο είναι ζωτικής σημασίας να ληφθεί με κυριότερο στόχο την καταπολέμηση αυτής της κατάστασης. Η απάτη αυτής της μορφής έχει άρρηκτη σχέση με δομές του οργανωμένου εγκλήματος. Αυτό απαιτεί την υιοθέτηση της βέλτιστης εφικτής-κοινής προσέγγισης, με κυριότερο στόχο την καταπολέμηση αυτού του φαινομένου (Sarnowski and Selera, 2019).



## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι ισχύοντες κανόνες ΦΠΑ για το διασυνοριακό εμπόριο μεταξύ επιχειρήσεων σε κράτη μέλη της ΕΕ χρονολογούνται από το 1993, αμέσως μετά τη δημιουργία της ενιαίας αγοράς. Την εποχή εκείνη, η εφαρμογή τους προορίζονταν να είναι ένα μεταβατικό μοντέλο, με συνέπεια να μην ακολουθούν τις τεχνολογικές εξελίξεις, τις αλλαγές στα επιχειρηματικά μοντέλα ή την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, καθιστώντας τους ξεπερασμένους.

Το ισχύον καθεστώς εκθέτει τις χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ένα απαράδεκτο και επιζήμιο επίπεδο απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας. Εξαιτίας των διαφοροποιήσεων που υφίστανται στα νομοθετικά τους πλαίσια, οι αντιδράσεις στις συγκεκριμένες επιθέσεις διαφέρουν από χώρα σε χώρα. Όσοι φοροδιαφεύγουν και δρουν στο πλαίσιο του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ, τις περισσότερες φορές εκμεταλλεύονται άμεσα τα ελαττώματα του μηχανισμού, και αμέσως μόλις ανιχνευτεί μια μορφή απάτης και αντιμετωπιστεί αποδοτικά, αναπτύσσονται καινούρια είδη απάτης.

Η μελέτη των περιπτώσεων απάτης ενδοκοινοτικού ΦΠΑ που εξετάσαμε στη συγκεκριμένη εργασία (σύνολο διεθνών και ελληνικών παραδειγμάτων), μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι τα πιο ελκυστικά αγαθά για απατεώνες είναι αυτά της υψηλής αξίας και χαμηλού όγκου, όπως τα κινητά τηλέφωνα ή τσιπ υπολογιστών, τα οποία παράγουν τεράστιες ποσότητες ΦΠΑ στο χαμηλότερο αριθμό συναλλαγών και το συντομότερο δυνατόν. Η απάτη στον τομέα του ΦΠΑ, τείνει επίσης να μετακινηθεί από παραδοσιακούς σε νέους τομείς όπου μπορεί να συμβεί αγορά και πώληση εξαιρετικά γρήγορα, εξαιτίας της άυλης φύσης των προϊόντων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, άυλα αγαθά και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, κλπ).

Οι έμποροι που χρησιμοποιούν απάτες σχετικές με τον ΦΠΑ χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Στην πρώτη ανήκουν εκείνοι που κατεβάζουν τις τιμές επειδή δεν είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν φόρους και έτσι κάποια στιγμή εξαφανίζονται για να «στήσουν» νέα επιχείρηση στο όνομα άλλου μετόχου. Πρόκειται για την απάτη του αφανούς ή εξαφανισμένου εμπορεύματος. Η απάτη του εμπορεύματος αυτού συνίσταται στο ότι χρεώνει ΦΠΑ τους πελάτες του, αλλά ουδέποτε τον αποδίδει στις φορολογικές αρχές. Ο δεύτερος τρόπος, καλούμενος καρουζέλ, αφορά τον πελάτη του αφανούς εμπορεύματος, ο οποίος πουλάει τα αγαθά

διεκδικώντας από τις φορολογικές αρχές επιστροφή του ΦΠΑ που εμφανίζεται ότι πλήρωσε στον εξαφανισμένο έμπορο. Η ίδια συναλλαγή μπορεί να επαναλαμβάνεται με κυκλικό τρόπο (καρουζέλ).

Η διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών-μελών διενεργείται μέσω ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτημάτων, ανταλλαγής πληροφοριών μέσω του συστήματος VIES και με τη διεξαγωγή πολυμερών ελέγχων. Παρά το γεγονός αυτό, θα μπορούσαν να ληφθούν μέτρα προς την κατεύθυνση της καταπολέμησης αυτού του φαινομένου, με βασικότερο στόχο να υπάρξει αισθητή ελάττωση του επιβλαβή αντίκτυπού της. Η Ευρωπαϊκή Ένωση προτείνει σήμερα μια σειρά θεμελιωδών αρχών και βασικών μεταρρυθμίσεων για τον ΦΠΑ που θα βελτιώσουν και θα εκσυγχρονίσουν το σύστημα τόσο για τις κυβερνήσεις όσο και για τις επιχειρήσεις. Κρίνεται αναγκαία η εφαρμογή ενός πλαισίου ισχυρού-ενιαίου καθεστώς ΦΠΑ για όλα τα κράτη – μέλη, που θα αντιμετώπιζε τις διασυνοριακές συναλλαγές με τον ίδιο τρόπο όπως τις εγχώριες συναλλαγές (δηλαδή το διασυνοριακό εμπόριο δεν θα απαλλάσσεται πλέον από τον ΦΠΑ), θέτοντας τέλος στην αύξηση των κρουσμάτων φοροδιαφυγής, ξεπερνώντας έτσι αδυναμίες και παραλείψεις του υπάρχοντος συστήματος.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

- ✚ Αθανασάκη Β., (2018), *Επιτομή φορολογικού δικαίου*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- ✚ Βαβούρας Ι.Σ., Μανωλάς Γ.Α., (2004), *Η παραοικονομία στην Ελλάδα και τον κόσμο*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
- ✚ Γεωργακόπουλος Θ., (2016), *Η Φοροδιαφυγή Στην Ελλάδα - Μια Έρευνα*, Διαθέσιμο στο : [https://www.dianeosis.org/2016/06/tax\\_evasion\\_in\\_greece/](https://www.dianeosis.org/2016/06/tax_evasion_in_greece/)
- ✚ Γκλεζάκος Θ.Δ., (2004), *Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές και ΦΠΑ*, Εκδόσεις ΙΠΙΡΟΤΙΚΙ, Αθήνα.
- ✚ Γκλεζάκος Θ.Δ., (2008), *ΦΠΑ - Ανάλυση, Ερμηνεία και Πρακτική Εφαρμογή*, Εκδόσεις ΙΠΙΡΟΤΙΚΙ, Αθήνα.
- ✚ Γκλεζάκος Θ.Δ., (2007), *Φ.Π.Α - Τα Δύσκολα στην Πράξη*, Εκδόσεις ΠΙΜ - Πρόγραμμα Διεθνών Μεθόδων, Αθήνα.
- ✚ Δημήτραινας Γ., (2011), *Εγκλήματα φοροδιαφυγής*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- ✚ Δημητρέλης Σ., (2018), *Δέκα απάτες ΦΠΑ αποκαλύπτονται κάθε μήνα*, Διαθέσιμο στο : <https://www.capital.gr/tax/3305602/deka-apates-fpa-apokaluptontai-kathe-mina>
- ✚ Δουβής Π., (2008), *Offshore δραστηριότητες*, Εκδόσεις PRESS LINE, Αθήνα.
- ✚ Δρούγκας Χ.Γ., (2017), *Ενδοκοινοτικές συναλλαγές: Η ενδοκοινοτική απάτη στον ΦΠΑ*, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- ✚ Ευρωπαϊκή Επιτροπή, TAXUD, Eurostat
- ✚ Η Καθημερινή, (2016), *Φορολογικοί παράδεισοι στην Ευρώπη*, Διαθέσιμο στο : <https://www.kathimerini.gr/887654/article/oikonomia/die8nhs-oikonomia/forologikoi-paradeisoi-sthn-eyrwp>
- ✚ Καραγιάννης Δ., (2008), *ΦΠΑ δηλώσεις στην πράξη*, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα.

- ✚ Καρακώστα Σ.Μ., (2018), *Η αστική και ποινική ευθύνη διοικούντων προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιριών για φορολογικές οφειλές και φορολογικές παραβάσεις στο όνομα του νομικού προσώπου*, Διπλωματική Εργασία, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Νομική Σχολή, Θεσσαλονίκη.
- ✚ Κουνάδης Δ., Σγουρινάκης Ν., (2017), *Φόρος Προστιθέμενης Αξίας*, 3η Έκδοση, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- ✚ Μαρκάρης Π., (2016), *Offshore*, Εκδόσεις Γαβριηλίδης, Αθήνα.
- ✚ Μιχελινάκης Β., (2015), *Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής 2015*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- ✚ Μπέλλου Ν., (2018), *Ευρωπαϊκό μπλόκο στην απάτη carousel*, Διαθέσιμο στο : <https://www.naftemporiki.gr/finance/story/1396530/europaiko-mploko-stin-apati-carousel>
- ✚ Παπασωτηρίου Μ., (2017), *Απάτη Καρουζέλ: Αντιστρέφοντας τον υπόχρεο απόδοσης ΦΠΑ*, Διαθέσιμο στο : <https://www.insider.gr/apopseis/vlogs/67868/apati-karoyzel-antistrefontas-ton-yprohreo-apodosis-fpa>
- ✚ Πουσκούλα-Γεωργούση Μ., (2018), *Φοροδιαφυγή: Αιτίες, έκταση και ποινική αντιμετώπιση του φαινομένου*, Διπλωματική εργασία, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Τμήμα Οικονομικών Επιστημών, Θεσσαλονίκη.
- ✚ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2011), *Φόρος Προστιθέμενης Αξίας*, Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- ✚ Σταϊκούρας Χ., (2019), *Έλλειμμα ΦΠΑ: Η Ελλάδα στη δεύτερη θέση με το μεγαλύτερο έλλειμμα*, Διαθέσιμο στο : <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/45617#>
- ✚ Στάθης Γ., (2018), *Η απάτη καρουζέλ ή απάτη του εξαφανισμένου εμπόρου Missing Trader Intra-Community (MTIC)*, Financial Consultant.
- ✚ Σταματόπουλος Δ., Κλωνη Α., (2015), *ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία*, Εκδόσεις Σταματόπουλος, Αθήνα.
- ✚ Στεφανής Λ., (2015), *Ενδοκοινοτικές συναλλαγές από αγρότη του κανονικού καθεστώτος*, Επιχείρηση, Τεύχος 114, Απρίλιος, Αθήνα.

- ✚ Τάτσος Ν., (2001), *Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
- ✚ Τάχος Α.Ι., (2008), *Φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)*, Εκδόσεις Σάκκουλα ΑΕ, Αθήνα.
- ✚ Τελλογλου Τ., Σουλιώτης Γ., (2019), *Οι εξαφανισμένοι έμποροι, ο ΦΠΑ και το... καρουζέλ*, Εφημερίδα "Η καθημερινή", 27 Μαΐου, Αθήνα.
- ✚ Τσιάτουρας Α.Φ., (2016), *Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ): Κωδικοποίηση, ερμηνεία και εφαρμογή*, 4η Έκδοση, Εκδόσεις Τσιάτουρας, Αθήνα.
- ✚ Φινοκαλιώτης Κ., Μπάρμπας Ν., (2011), *Δημόσια Οικονομικά: Φόροι, Δημόσια Δάνεια, Δημόσιες Δαπάνες*, Εκδόσεις Σάκκουλας ΑΕ, Αθήνα.
- ✚ Φλώρος Α., (2005), *Λογιστικοί χειρισμοί στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές*, Επιχείρηση, Τεύχος 4, Αύγουστος, Αθήνα.
- ✚ Φουλίδου Α., (2015), *Τριγωνικές Εμπορικές Συναλλαγές - Περιπτώσεις Φορολογικής Παραβατικότητας*, Διπλωματική εργασία, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Νομική Σχολή, Θεσσαλονίκη.
- ✚ Χατζηνικολάου Π., (2018), *Η αύξηση των συντελεστών ΦΠΑ «επιδότησε» τη φοροδιαφυγή*, Η Καθημερινή, 22 Σεπτεμβρίου, Διαθέσιμο στο : <https://www.kathimerini.gr/986047/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/h-ay3hsh-twn-syntelestwn-fpa-epidothse-th-forodiafygh>
- ✚ Χριστοφορίδου Σ., (2018), *Ο «κομπιουτεράς» στην υπηρεσία της φοροδιαφυγής*, Διαθέσιμο στο : <https://www.makthes.gr/o-kompioyteras-stin-ypiresia-tis-forodiafygis-168164>

## Διεθνής

- ✚ Alpha Bank, (2016), *Αντιμέτωπη με τρεις προκλήσεις η οικονομική πολιτική στην Ελλάδα*, Διαθέσιμο στο <https://www.ekirikas.com/alpha-bank-%CE%B1%CE%BD%CF%84%CE%B9%CE%BC%CE%AD%CF%84%CF%89%CF%80%CE%B7-%CE%BC%CE%B5-%CF%84%CF%81%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CF%80%CF%81%CE%BF%CE%BA%CE%BB%CE%AE%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CE%B7-%CE%BF%CE%B9/>

- ✚ Artavanis N., (2015), *VAT Rates and Tax Evasion : Evidence from the Restaurant Industry in Greece*, Isenberg School of Management.
- ✚ Center for Social and Economic Research, (2019), *CASE REPORT: an 8 % increase in VAT revenue due to increased compliance, and a 6 % increase due to favourable economic climate*, Available at : <https://www.case-research.eu/en/case-report-an-8-increase-in-vat-revenue-due-to-increased-compliance-and-a-6-increase-due-to-favourable-economic-climate-101152>
- ✚ Directorate General Taxation and Customs Union, (2017), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*, Center for Social and Economic Research, Warsaw.
- ✚ Ernst & Young, (2016), *Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Αιτίες, έκταση και προτάσεις καταπολέμησής της*, ΔιαΝΕΟσις - Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης, Αθήνα.
- ✚ European Commission, (2018), *Taxation Trends Report*, Available at : [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_trends\\_report\\_2018\\_key\\_messages.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018_key_messages.pdf)
- ✚ European Commission -b, (2018), *The concept of Tax Gaps - Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- ✚ European Commission, TAXUD
- ✚ Sarnowski J., Selera P., (2019), *VAT - Reducing the VAT gap: lessons from Poland*, Police Economic Institute, Warsaw, Poland.
- ✚ Shaxson N., (2011), *Offshore: Τα νησιά των θησαυρών*, Ρούσσος Ν.(Μεταφρ.), Εκδόσεις Παπαδόπουλος, Αθήνα.

## Διαδικτυακή

- ✚ <http://www.epikairo.com/telos-i-forologiki-apati-typoy-karoyzel-o-katanalotis-tha-apodidei-ton-fpa-apeytheias-sto-dimosio/>

 <https://www.lawspot.gr/nomika-nea/fpa-ypohreotika-sto-15-o-katotatos-kanonikos-syntelestis>

 <https://www.imf.org/external/np/fad/tpaf/pages/vat.htm>